جـــــامـــعـــة الجـــزائـــر
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير
تخصص: نقود ومالية

إعداد الطالب
أحمد محمد صالح الجلال

تحت إشراف
أ . د / الطيب ياسين

السنة الجامعية
2010/2009



بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى

﴿ وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون ﴾

(التوبة : 105)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

﴿ إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه ﴾

صدق رسول الله

قول مأثور

﴿إني رأيت أنه لا يكتب إنساناً كتابا في يومه، إلا قال في غده لو غُير هذا لكان أحسن، ولو زيد كذا لكان أفضل، ولو تُرك ذلك لكان أجمل. وهذا من عظيم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر ﴾

(العماد الأصفهاني)



- إلـى مـن غرسـا فـي قلبـي معنـى الطمـوح وسـبل النجـاح والـديَّ الكريمين أطال الله في عمرهما

براً وإحساناً

- إلى أخي العزيز المهندس علي

فخراً واعتزازاً

- إلى أخواتي الكريمات

مودةً ورحمةً

- إلى زوجتي الفاضلة

وفاءً وعرفاناً

- إلى زهرات حياتي بنتاي أسيل و إسراء

أهدي ثمرة مجهودي

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسول الله .... وبعد

أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى بلدي اليمن وأسال الله العلي القدير أن يسخرني لخدمته ويجعلني أحد المساهمين في النهوض به وتحقيق تقدمه وتطوره، كما أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى بلدي الجزائر أرضاً وإنساناً، أشكر له كرم الضيافة وطيب المقام وتسخير إمكانياته للطلاب اليمنيين كإخوانهم الجزائريين، وأخص بالشكر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر، ممثلة بعميد الكلية ونائب العميد والأساتذة رئيس وأعضاء المجلس العلمي ورؤساء اللجان العلمية وأعضاء هيئة التدريس وجميع العاملين فيها.

وأتشرف أن أتوجه بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذ الدكتور/ الطيب ياسين على تكرمه بالإشراف على رسالتي، ولما لمسته من صدر رحب وتوجيه سديد ونصائح قيمة كان لها أبلغ الأثر في إنجاز هذا العمل، وأسأل الله العلي القدير أن يثيبه خير الثواب إنه سميع مجيب الدعاء. كما أتوجه بجزيل الشكر للأستاذ الدكتور/ عبدالله عبدالله السنفي رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لدعمه الكبير وتشجيعه ومتابعته الدائمة للباحث خلال مرحلتي الماجستير والدكتوراه، والأستاذ الدكتور/ عبيد سعد شريم نائب رئيس الجهاز، والدكتور/ محمد السياني وكيل الجهاز لقطاع الوحدات، والدكتور/ منصور البطاني وكيل الجهاز للقطاع الإداري، والأستاذ / محمد حامد دغيش وكيل الجهاز للقطاع الفني والمالي والأستاذ/ أحمد حسين الهمداني وكيل الجهاز المساعد والسادة وكلاء الجهاز وجميع أعضاء قيادة الجهاز، وأخص بالشكر الأستاذ/حسن الحاضري، والأستاذ/ عبد الكريم المنيفي، والأستاذ/ أحمد الكازمي على جهودهم الداعمة للباحث خلال سنوات الدراسة. كما أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان للأساتذة الذين تكرموا بتحكيم قائمة الاستقصاء في جامعتي الجزائر وصنعاء لتوجيهاتهم السديدة وتعديلاتهم الصائبة التي أسهمت في تجهيز قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية، كما أتقدم بخالص شكري وتقديري للأساتذة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة على تكرمهم بقبول مناقشة رسالة الدكتوراه وإثرائها بالملاحظات القيمة التي تزيد من قيمة الرسالة. كما أشكر مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة والجهاز لتعاونهم مع الباحث في الإجابة على قوائم الاستقصاء، كما أتقدم بخالص للزملاء الدكتور/رشاد الصبري، الدكتور/ محمد المقبلي، والزملاء في الجهاز وأخص بالشكر الدكتورة/ بشرى الصديق، الدكتور/ عبدالوهاب الشامي، الأستاذ/ عبدالله دويش، الأستاذ/ صالح الزبيري، والأخوة/ محمد شمس الدين، شوقي الجوفي، يحي القمري، عصام السياني، نايف مقوله، كما أتوجه بخالص الشكر للأخ/ ناصر مجلي مدير مكتبة الجهاز وجميع العاملين فيها لما قدموه من التسهيلات وتوفير الكتب والدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة، كما أشكر رفيق الدرب الأخ العزيز / هادي الصياد.

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

مقدمة عامة

تمهيد

تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على نتائج عملية المراجعة وطبيعة الرأي الذي يصدره المراجع بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة، مما يزيد من حرص مكاتب المراجعة على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، بهدف تحقيق مستويات عالية من جودة المراجعة، وبما يساهم في إضفاء المصداقية على القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة ويؤدي إلى تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، الأمر الذي يساهم في المحافظة على السمعة المهنية لمكاتب المراجعة، ويزيد من الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

مشكلة الدراسة

تسعى مختلف الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة إلى تحقيق مستويات مرتفعة من جودة المراجعة، حيث يسعى المراجعون إلى تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف إضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة للمنشآت محل المراجعة، وبما يساهم في زيادة ثقة مختلف مستخدمي القوائم المالية في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة وخفض درجة عدم التأكد بشأن نشاط المنشآت ونتائج عملياتها، كما تسعى المنشآت محل المراجعة إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وزيادة اعتماد مختلف الأطراف على تلك القوائم في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، وبما يساهم في الوصول بأسعار أسهم تلك المنشآت في أسواق الأوراق المالية إلى أعلى مستوياتها، كما يسعى المستثمرون والدائنون وغيرهم من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى الحصول على معلومات مالية موثوقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة.

ويعد موضوع جودة المراجعة من الموضوعات التي حظيت باهتمام المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة، والتي قامت بإصدار المعايير ووضع السياسات والإجراءات التي تساهم في تحقيق مستويات مرتفعة من جودة المراجعة، حيث أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979م نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1) بعنوان "الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة"، والتي تضمنت تسعة عناصر تمثل سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، كما أصدرت اللجنة في مايو عام 1996م نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) بعنوان " نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، والتي تم بموجبها تخفيض سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة من تسعة عناصر إلى خمسة عناصر يتم تطبيقها

ابتداءً من يناير عام 1997م، كما أصدرت اللجنة في نفس العام نشرة معايير رقابة الجــودة رقــم (3) بعنوان " رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، والتي تضمنت مجموعة مــن الإرشادات الهادفة إلى مساعدة مكاتب المراجعة في تطبيق عنصر الرقابـــة والمتابعـــة علـــى أداء مكاتب المراجعة، كما أصدرت لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاســبين معيار المراجعة الدولي رقم (220)، والذي تضمن مجموعة من الإرشادات والإيــضاحات بــشأن الرقابة على جودة أعمال المراجعة.

وقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً بموضوع جودة المراجعة نتيجة ارتفاع معــدل إفلاس الشركات، وتوجيه الاتهام إلى مهنة المراجعة بعدم مقابلة مسؤولياتها المهنية من خلال عدم التقرير عن المخاطر التي تعترض نشاط المنشآت ومدى مقدرتها على الاســتمرار فــي مزاولــة نشاطها، حيث أدى إفلاس عدد من أكبــر الــشركات فــي العــالم مثــل شــركة (Worldcom) للاتصالات وشركة (Enron) للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م وانهيــار مكتــب (Arthur Anderson) عام 2002م، والذي كان يعد واحد من أكبر خمــسة مكاتــب للمحاســبة والمراجعة في العالم إلى إثارة التساؤل بشأن مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيــذ عملياتهــا وفــق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، ومدى التزام تلك المكاتب بتصميم وتنفيذ سياســات وإجراءات الرقابة على الجودة، خاصة في ظل الاتهامات التي وجهــت إلــى مكتــب (Arthur Anderson)، نتيجة الجمع بين وظيفة مراجعة الحسابات لشركة (Enron) للطاقة والقيام بمهــام المراجعة الداخلية، وتقديم خدمات استشارية للشركة في المجالات المالية ومجالات الاستثمار ومــا ترتب عليها من ثبوت تورط مكتب (Arthur Anderson) في عدد من العمليــات الماليــة التــي نفذتها شركة (Enron) للطاقة نتيجة استغلال بعض جوانب القصور فــي الــسياسات المحاســبية وتنفيذ بعض العمليات المالية بالمخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وقد أدت موجة الإفلاس التي طالت العديد من الشركات الكبرى والتي كانت لها انعكاسات واضحة على الاقتصاد الأمريكي إلى قيام الحكومة الأمريكية في يوليو عــام 2002م بإصــدار قــانون Sarbanes Oxley Act ، والذي تضمن عدداً من المتطلبات من أهمها إنشاء مجلس للرقابة على المحاسبة بالشركات المقيــدة بالبورصة، وهو مجلس مستقل غير تابع للحكومة، يتكون من خمسة أعضاء متفرغين ومعينين من الشخصيات البارزة المشهود لها بالنزاهة والسمعة الجيدة، ثلاثة منهم من الشخصيات العامــة مــن خارج التنظيم المهني واثنان من المحاسبين القانونيين، وحددت مهمتــه بالرقابــة علــى مكاتــب المراجعة التي تراجع حسابات الشركات المقيدة في البورصة، وذلــك بهــدف حمايــة الاقتــصاد الأمريكي وحفاظاً على حقوق المساهمين، والمحافظة على ثقة مختلف مستخدمي القوائم المالية في مهنة المراجعة وأداء مراجعي الحسابات، كما سعى القانون سالف الذكر إلى تعزيــز الثقــة فــي التقارير المالية للمنشآت والتأكيد على أهمية استقلال مراجــع الحــسابات، وأهميــة تفعيــل دور

المراجعة الداخلية في الشركات الأمريكية، مع التأكيد على المسؤولية الملقاة على عاتق المدراء التنفيذيين والمدراء الماليين عن التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وغيرها من الضوابط التي تضمنها القانون.

وقد شهد سوق خدمات مهنة المراجعة توسعاً في طبيعة الخدمات التي تقدمها المكاتب لعملائها، والتي لم تعد تقتصر على خدمات المراجعة السنوية، حيث اتجهت مكاتب المراجعة نحو تطوير وتنويع خدماتها، نظراً للتوسع في حجم استثمارات عملائها وتنوع أنشطتها، مما زاد من الطلب على الخدمات الاستشارية المقدمة بواسطة مراجعي الحسابات لتقييم جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المنشآت محل المراجعة، وتحديد أوجه القصور في الأنظمة المحاسبية المستخدمة، وتقديم خدمات استشارية لتقييم السياسات الإنتاجية والائتمانية والتسويقية المتبعة في المنشآت وتقييم المخاطر التي تعترض نشاطها وغيرها من الخدمات الاستشارية، والتي أثارت الشكوك بشأن مدى مقدرة مكاتب المراجعة في المحافظة على استقلاليتها وتنفيذ عملياتها دون التحيز لصالح إدارة المنشأة والمحافظة على اتجاه حيادي أثناء تنفيذ عملية المراجعة ومراعاة مصالح مختلف مستخدمي القوائم المالية.

ويتأثر أداء مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية كغيرهم من المراجعين في البلدان الأخرى بعددٍ من المتغيرات ذات الصلة بعملية المراجعة، سواء المتغيرات المرتبطة بمكاتب المراجعة أو المتغيرات المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، حيث يختلف أداء مراجعي الحسابات تبعاً لاختلاف حجم مكتب المراجعة وحجم موارده المالية وطبيعة الخبرات الفنية التي تتوفر لدى المكتب وأساليب المراجعة المستخدمة أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، وكفاية التشريعات القانونية المنظمة لمهنة المراجعة، كما يتأثر أداء المراجعين بدرجة المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة، والتي قد تؤدي إلى لجوء بعض مكاتب المراجعة إلى التخصص في مراجعة المنشآت التي تنتمي إلى قطاع معين بهدف تحسين قدرتها التنافسية في سوق خدمات مهنة المراجعة، في حين قد تلجأ بعض مكاتب المراجعة إلى تخفيض قيمة الأتعاب التي تتقاضاها مقابل تنفيذ عملية المراجعة بهدف الاستمرار في الارتباط بعملاء المراجعة الحاليين أو في إطار السعي نحو الارتباط بعملاء جدد. وعادة ما تواجه مكاتب المراجعة الانخفاض في قيمة الأتعاب التي تتقاضاها من خلال تخفيض الفترة الزمنية التي يمضيها المراجعون أثناء تنفيذ عملية المراجعة، والتي يتوقع أن تؤثر سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة، خاصة في ظل ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة أو عدم كفاية الإفصاح في قوائمها المالية، كما قد تلجأ بعض مكاتب المراجعة إلى تعويض الانخفاض في قيمة أتعاب المراجعة عن طريق تقديم خدمات استشارية للمنشآت محل المراجعة والتي تثير الشكوك بشأن مدى مقدرة المراجعين في المحافظة على استقلاليتهم أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، خاصة في ظل كبر حجم المنشأة محل المراجعة وزيادة مقدرة إدارة المنشأة

على ممارسة الضغوط على مراجعي حساباتها. كما قد يسعى بعض المراجعون إلى الاستمرار في الارتباط بالمنشأة محل المراجعة نتيجة الانخفاض في عدد عملاء المراجعة أو بسبب ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع من المنشأة، الأمر الذي يثير التساؤل بشأن تأثير طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة ومدى مقدرة المراجع في المحافظة على استقلاليته وعدم الخضوع للضغوط التي قد تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة. كما يتأثر أداء مراجع الحسابات بطبيعة النظام المحاسبي المستخدم في المنشأة محل المراجعة، وطبيعة نظام الاتصال في مكتب المراجعة ومدى إمكانية الاعتماد عليه في التعرف على الصعوبات التي تحول دون نجاح المراجعين في تنفيذ مهامهم وتحديد احتياجاتهم التدريبية وتعريف المراجعين بسياسات وأهداف مكتب المراجعة، ومشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ مهام المراجعة.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤلات التالية:-

- ما المقصود بمفهوم جودة المراجعة، وما هي أهم عناصر تحسينها وما هي أهم أساليب الرقابة عليها؟
- ما هي أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة، وما مدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات ؟
- ما هي أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، وما مدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات ؟
- ما مدى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشأن تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية؟

أهمية الدراسة

تتضح أهمية الدراسة من خلال ما يلي:-

1- الأهمية العلمية للدراسة

تكتسب الدراسة أهميتها، نظراً لأهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات وأهمية نتائج المراجعة في إضفاء الثقة على القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة، كما أن موضوع جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من الموضوعات التي تناولتها الدراسات في العديد من البلدان، غير أن الدراسات التي تناولت موضوع جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في البيئة اليمنية تتسم بمحدوديتها، كما أنها لم تتناول جميع متغيرات بيئة المراجعة الخارجية، نظراً لتعدد المتغيرات التي يُعتقد أنها تؤثر على أداء مراجعي الحسابات، مما شجع الباحث على إجراء

الدراسة الحالية التي تناولت أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الباحث وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.

2- الأهمية العملية للدراسة

2-1 الأهمية العملية على المستوى القومي

ترتب على بدء اليمن في تنفيذ برنامج الإصلاحات الاقتصادية والإدارية في مارس 1995م توجه الدولة نحو تخفيض التزاماتها من خلال تبني سياسة الخصخصة، والحد من التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي، وإصدار التشريعات القانونية لتشجيع القطاع الخاص اليمني والشركات العربية والأجنبية للاستثمار في الاقتصاد الوطني، والتوجه نحو إنشاء سوق للأوراق المالية، الأمر الذي أدى إلى زيادة حجم الطلب على خدمات مكاتب المراجعة، وأكد على أهمية تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف حماية مصالح مختلف مستخدمي القوائم المالية وبما يساهم في إضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة للمنشآت محل المراجعة ويزيد من مقدرة تلك المنشآت على توسيع حجم نشاطها والحصول على الموارد المالية اللازمة لزيادة حجم استثماراتها.

2 – 2 الأهمية العملية على مستوى مكاتب المراجعة

في إطار سعي اليمن نحو الانضمام إلى عضوية منظمة التجارة العالمية والاندماج في نظام التجارة الدولية الحر، وما يتطلبه الانضمام إلى عضوية المنظمة من التوقيع على الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، والتي سيتم بموجبها – في حالة استكمال إجراءات انضمام اليمن إلى عضوية المنظمة- السماح لمكاتب المراجعة في البلدان الأعضاء في المنظمة مزاولة نشاطها في اليمن دون قيود عليها ودون تمكن الهيئات المهنية في الجمهورية اليمنية من وضع أي إجراءات لحماية مكاتب المراجعة المحلية، الأمر الذي سيؤدي إلى خلق منافسة غير متكافئة بين مكاتب المراجعة المحلية ومكاتب المراجعة في البلدان الأعضاء في المنظمة، لما تتمتع به مكاتب المراجعة في تلك البلدان من حسن تنظيمها وامتلاكها لخبرات فنية عالية واستخدامها لبرامج مراجعة متطورة، مما يتطلب التعرف على واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية ودراسة أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على أداء مراجعي الحسابات، وبما يمكن مكاتب المراجعة المحلية من اتخاذ الإجراءات التي تساهم في تحسين مستويات أداء المراجعين فيها، لضمان المحافظة على حصتها في سوق خدمات مهنة المراجعة المحلية، وتطوير خدماتها للوفاء بالاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:-

- مناقشة الإطار النظري لمفهوم جودة المراجعة وعناصر تحسينها وأساليب الرقابة عليها.

- التعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في كلٍ من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- التعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في كلٍ من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- تحديد مدى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشأن تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- إثراء المكتبة العربية بصفة عامة والمكتبتين اليمنية والجزائرية بصفة خاصة بدراسة حول أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.

فرضيات الدراسة

لغرض الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية الدراسة، تم صياغة عدداً من الفرضيات كما يلي:-

1- الفرضيات المتعلقة بمتغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة، وتتمثل فيما يلي:-

- يساهم كبر حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تساهم زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم تخصص مكتب المراجعة في صناعة المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تؤدي محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تزداد احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة نتيجة الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة.

- يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

2- الفرضيات المتعلقة بمتغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، وتتمثل فيما يلي:-

- يساهم ارتباط مكتب المراجعة بالمنشآت كبيرة الحجم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أهم أسباب اختيار موضوع الدراسة فيما يلي:-

- محدودية الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة في البيئة اليمنية.
- أن موضوع جودة المراجعة من الموضوعات التي حظيت باهتمام المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، والتي قامت بإصدار المعايير والنشرات الهادفة إلى تحسين جودة المراجعة وتفعيل أساليب الرقابة عليها.
- أن الباحث أحد العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وحاصل على رخصة مزاولة مهنة مراجعة الحسابات وعضو جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، مما زاد من ميوله في التعرف على أهم وجهات النظر التي تناولت مفهوم جودة المراجعة، والتعرف على أهم عناصر تحسينها وأساليب الرقابة عليها.
- انتماء الباحث إلى اليمن ورغبته في التعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.

الدراسات السابقة

أولاً : دراسات باللغة العربية

1 – دراسة محمد يوسف سالم بعنوان " العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان"، (1994م، ص ص 63 – 79) .

هدفت الدراسة إلى محاولة التعرف على محددات جودة المراجعة في سلطنة عمان، من خلال استطلاع آراء عينة من المراجعين في (22) مكتب محاسبة ومراجعة ذات كيانات قانونية وأحجام مختلفة. وقد تناولت الدراسة عدداً من المتغيرات لتحديد مدى تأثيرها على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :–

- ترتبط جودة المراجعة بعلاقة ايجابية مع العوامل التالية (حجم مكتب المراجعة، زيادة عدد سنوات ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة، السمعة الجيدة لمكتب المراجعة، تخصص المراجع في مراجعة المنشآت التي تنتمي إلى نفس الصناعة، استقلالية مراجع الحسابات).
- ترتبط جودة المراجعة بعلاقة عكسية مع العوامل التالية(كبر حجم المنشأة محل المراجعة وزيادة قوتها المالية، زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة).

2 – دراسة علي إبراهيم طلبه بعنوان " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، (1994م، ص ص 1295 – 1299).

هدفت الدراسة إلى قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراجعي الحسابات، من خلال تنفيذ دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة في سلطنة عمان، شارك فيها (58) من المراجعين القانونيين (أصحاب مكاتب مراجعة، شركاء في مكاتب مراجعة، مديرو مراجعة، ومراجعين).

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:–

- ترتبط جودة أداء مراجعي الحسابات بعلاقة ايجابية مع العوامل التالية (التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات، مراجعة الجودة بواسطة مكاتب مراجعة نظيرة، عدد الساعات التي يمضيها المراجع من بداية المراجعة حتى إعداد التقرير).
- ترتبط جودة أداء مراجعي الحسابات بعلاقة عكسية مع العوامل التالية (عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة حسابات العميل، نسبة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من العميل إلى إجمالي إيراداته، مستوى المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة).

3 – دراسة أمين السيد أحمد لطفي بعنوان " دراسة اختبارية للعوامل والخواص المـؤثرة فـي جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعـدي ومـستخدمي القـوائم الماليـة فـي جمهورية مصر العربية"،(1996م، ص ص 1452– 1469).

هدفت الدراسة إلى محاولة تقييم الخصائص المختلفة لجودة أداء عملية المراجعة في البيئـة المصرية، من خلال استطلاع وجهات نظر آراء عينة مكونة من (200) مشاركاً، تضمنت (100) مراجع حسابات، (50) مدير مالي، (50) من مدراء الائتمان وعدد من المـساهمين والمـستثمرين وعدد من مديري الهيئات الرقابية. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:–

- أن هناك خمسة عوامل تساهم بشكل جوهري في تحسين جودة عملية المراجعـة تتمثـل فـي (إلمام أعضاء فريق المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة، التزام فريـق المراجعـة بـآداب وسلوك المهنة والمحافظة على المعايير الأخلاقية، إلمام ومعرفة المراجعين بصناعة ونـشاط العميل، الاتصال الجيد والعلاقات الطيبة بين المراجع وإدارة المنشأة محـل المراجعـة، قيـام مسئولي مكتب المراجعة بتنفيذ زيارات ميدانية لموقع عملية المراجعة).
- أن العوامل الأكثر أهمية من وجهة نظر الفئات الثلاث المشاركة في الدراسة هي تلك العوامل الأكثر ارتباطا بشكل وثيق بخصائص أعضاء فريق المراجعة بدرجة أكبر مـن الخـصائص المرتبطة بمكتب المراجعة.

4 – دراسة محمد حسني عبدالجليل صبيحي بعنوان " مفهوم وخصائص جودة المراجعة الماليـة بجمهورية مصر العربية – دراسة نظرية وميدانية"، (1997م، ص ص 41 – 59).

هدفت الدراسة إلى التوصل إلى مفهوم لجودة المراجعة وتحديد خصائص جـودة المراجعـة المالية في جمهورية مصر العربية من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، والتي تـضم مكاتـب المحاسبة والمراجعة (مقدمو الخدمة)، العملاء (طالبو الخدمة)، المستفيدون الآخرون مـن القـوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، وذلك من خلال تحليل آراء الأطراف السابقة بشأن (13) خاصية اقترحتها الدراسة باعتبارها تمثل خصائص جودة عملية المراجعة.

وقد شارك في الدراسة (127) مشاركاً، منهم (58) مراجع حسابات من العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة القاهرة وعدد من مراجعي الحسابات العاملين في الجهاز المركـزي للمحاسبات، وعدد من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية المزاولين لمهنـة المحاسـبة والمراجعة، (38) من العملاء طالبي الخدمة يمثلون المدراء الماليين لعدد من الـشركات الخاصـة والعامة والمختلطة، (31) من المستفيدين الآخرين من نتائج المراجعة، يمثلون مـدراء بـصناديق الاستثمار في البنوك وشركات التأمين وعدد من المدراء بشركات تداول الأوراق المالية، وعدد من رجال الأعمال. وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:–

- أبدى غالبية المشاركين في الدراسة تأييدهم الشديد لست خصائص لجودة المراجعة المالية، نظراً لحصول تلك الخصائص على متوسط حسابي أعلى من أربع نقاط من مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس وقد تمثلت تلك الخصائص حسب متوسطها الحسابي في (زيادة خبرة مكتب المراجعة، سمعة وشهرة مكتب المراجعة، التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد آداب سلوك المهنة والمتطلبات القانونية، كبر حجم مكتب المراجعة، زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة، قلة أو انعدام القضايا المهنية المرفوعة ضد المكتب).
- أبدى غالبية المشاركين في الدراسة رأياً مؤيداً لثلاث خصائص لجودة المراجعة المالية، والتي حصلت على متوسط حسابي أعلى من 3.5 وأقل من 4 نقاط من مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس، وقد تمثلت تلك الخصائص في (إصدار تقرير المراجع في الوقت المناسب لكل من العميل والمراجع، ارتباط مكتب المراجعة بأحد المكاتب العالمية، قيام المراجع بالاتصالات الجيدة مع العميل).
- تراوحت آراء غالبية المشاركين في الدراسة بين محايد وغير مؤيد لخاصيتين لجودة المراجعة المالية، نظراً لحصولهما على متوسط حسابي أعلى من 3 وأقل من 3.5 نقاط من مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس، تمثلت تلك الخاصيتين في (كبر حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية، طول مدة تولي المراجع عملية المراجعة بالمنشأة).
- أبدى غالبية المشاركين في الدراسة عدم تأييدهم لخاصيتين لجودة المراجعة المالية، نظرا لحصولهما على متوسط حسابي يقل عن 3 نقاط من مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس، تمثلت تلك الخاصيتين في (استخدام مكتب المراجعة للاستراتيجيات الحديثة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، زيادة عدد ساعات المراجعة).

5 – دراسة محمد سامي راضي بعنوان " الخصائص المحددة لجودة المراجعة- دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"، (1998م، ص ص 270 - 298).

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة المالية، من خلال استطلاع وجهة نظر مراجعي الحسابات (مقدمو الخدمة)، ومعدو القوائم المالية (طالبو الخدمة)، والمستفيدون من نتائج المراجعة في جمهورية مصر العربية حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وتحديد مدى أهميتها النسبية. وقد قامت الدراسة باختبار (16) خاصية فرضية لجودة المراجعة من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة مكونة من (146) مشاركاً، منهم (50) مراجع حسابات، (49) من معدي القوائم المالية، (47) من المستفيدين من القوائم المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أنه بتحليل آراء المشاركين في الدراسة كمجموعة واحدة (مراجعو الحسابات، المدراء الماليون، المستفيدون من القوائم المالية)، فإن غالبية المشاركين في الدراسة يؤيدون سبع خصائص رئيسية على اعتبار أنها تؤثر بدرجة كبيرة على جودة أداء مراجعي الحسابات، تمثلت في (السمعة

أو الشهرة الطيبة لمكتب المراجعة، خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل، الخبرة المهنية لمكتب المراجعة، التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية، ارتباط مكتب المراجعة بمكتب عالمي، عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة، استقلال مكتب المراجعة).

6 - دراسة محمد حسين محمد زكي بعنوان "تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات- دراسة ميدانية"، (2001م، ص ص 211 - 315).

هدفت الدراسة إلى وضع إطار فكري لشرح وتفسير وقياس وتحليل أهم المتغيرات البيئية المؤثرة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات في مصر، وذلك من خلال دراسة ميدانية شملت (162) مراجع حسابات منهم (110) مراجع من العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، (52) مراجع من العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات. وقد قامت الدراسة باختبار 23 فرضية تناولت مختلف المتغيرات البيئية التي شملتها الدراسة سواء المتغيرات المرتبطة ببيئة مؤسسات المحاسبة والمراجعة أو المتغيرات المرتبطة ببيئة الوحدات الخاضعة للمراجعة، بالإضافة إلى متغيرات البيئة العامة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك عدداً من المتغيرات ذات تأثير جوهري على أداء مراجعي الحسابات، كما صُنفت عدد من المتغيرات على أنها ذات تأثير متوسط على أداء مراجعي الحسابات، في حين صُنفت متغيرات أخرى على أنها ذات تأثير محدود على أداء مراجعي الحسابات كما يلي:-

أولاً : المتغيرات ذات التأثير الجوهري على أداء مراجعي الحسابات

- متغيرات بيئة مؤسسات المحاسبة والمراجعة وتتمثل في (أسلوب القيادة والإشراف، الاتصال والتغذية المرتدة، تكنولوجيا المراجعة المعمول بها في مؤسسة المراجعة، نظام تقييم الأداء، والتأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات).
- متغيرات بيئة الوحدات محل المراجعة وتتمثل في (النظام المحاسبي القائم بالوحدة محل المراجعة ومدى الالتزام بالقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها، نظام الرقابة الداخلية المتبع بالوحدة محل المراجعة ومدى فعاليته، مدى كفاءة وأمانة المحاسبين العاملين بالوحدة محل المراجعة).
- متغيرات البيئة العامة وتتمثل في (معايير المحاسبية الدولية والمصرية، معايير المراجعة الدولية والمصرية).

ثانياً : المتغيرات ذات التأثير المتوسط على أداء مراجعي الحسابات

- متغيرات بيئة مؤسسات المحاسبة والمراجعة وتتمثل في (الموازنات الزمنية، الخدمات الاستشارية، الكيان القانوني وحجم مؤسسة المراجعة).

- متغيرات بيئة الوحدات محل المراجعة وتتمثل في (التنظيمات غير الرسمية بالوحدة محل المراجعة وأسلوب المشاركة في الإدارة، تكنولوجيا المعلومات المطبقة بالوحدة محل المراجعة، معتقدات إدارة الوحدة واتجاهاتها فيما يتعلق بالقوائم المالية وعملية المراجعة، إعداد القوائم المالية البينية للوحدة محل المراجعة).
- متغيرات البيئة العامة وتتمثل في (قواعد آداب وسلوك المهنة ومواثيق المعاهد والمنظمات المهنية في مصر، النظام الاقتصادي السائد في المجتمع، التشريعات القانونية، احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المنافسة بين مؤسسات المراجعة).

ثالثاً : المتغيرات ذات التأثير المحدود على أداء مراجعي الحسابات، والتي اقتصرت على متغير حجم الوحدة محل المراجعة وطبيعة نشاطها ومدى تعقد عملياتها.

7 – دراسة بن يخلف آمال بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر"، (2002م، ص ص 203-238).

هدفت الدراسة إلى تناول مفهوم المراجعة الخارجية، وطبيعة التنظيم الحالي لمهنة المراجعة في الجزائر، ودرجة تأثير عمل المراجعة الخارجية على الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال دراسة أهمية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، وأهمية الرقابة الدائمة على نشاط المنشأة، والأهمية التي يكتسبها وجود مخطط دقيق للوظائف وتصنيف سليم للسلطات والمسئوليات في تحسين نشاط المنشأة، بالإضافة إلى أهمية التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.

وقد اعتمدت الدراسة على مشاركة الباحثة في تنفيذ بعض عمليات المراجعة من خلال إجراء تربص لمدة عامين لدى مكتب ALGER-AUDIT والذي تمكنت الباحثة من خلاله من تنفيذ دراسة تطبيقية على إحدى الشركات القابضة العمومية في الجزائر.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

1. يؤدي التقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية إلى تمكين المراجع الخارجي من التعرف على درجة التحكم في العمليات المالية التي تنفذها المنشأة محل المراجعة، وذلك من خلال التعرف على نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الحالات التي تتطلب التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة والتي تمكن المراجع من إبداء رأيه بشأن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.
2. إن عدم وجود رقابة على نشاط المنشأة يزيد من احتمالات فشل المنشأة وتعرضها لمخاطر الإفلاس والتصفية، مما يوجب على المنشآت تصميم وتنفيذ أنظمة دقيقة للرقابة على عملياتها التشغيلية والمالية، وتكليف مراجع خارجي لفحص حسابات المنشأة وإبداء رأيه الفني المحايد بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها لنشاط المنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها المالية خلال الفترة محل المراجعة.

3. إن وجود تصنيف سليم للوظائف وتحديد دقيق للسلطات والمسئوليات ووجود نظام جيد لتبادل المعلومات، يزيد من مقدرة المنشأة على حماية أصولها وممتلكاتها من السرقة وسوء الاستخدام ويزيد من مقدرة المنشأة على الاستخدام الأمثل لمواردها.
4. إن وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة يزيد من مقدرة إدارة المنشأة على تقييم مدى التزام العاملين فيها بالسياسات الإدارية الموضوعة، وتحقيق رقابة فاعلة على العمليات التشغيلية والمالية للمنشأة، والذي يزيد بدوره من درجة اعتماد المراجع الخارجي على التقارير التي يعدها المراجعون الداخليين سواء أثناء تخطيط عملية المراجعة أو عند تنفيذ اختباراتها، مما يزيد من درجة التكامل بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين، ويساهم في زيادة فعالية نتائج عملية المراجعة.

8- دراسة سامي حسن علي محمد بعنوان " نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة – دراسة ميدانية"، (2003م، ص ص 267 - 415).

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم المتغيرات التي يعتقد بتأثيرها على أداء مراجعي الحسابات في مصر، من خلال تحديد أهم المتغيرات المرتبطة بقياس وضبط جودة الأداء المهني في محاولة إلى التوصل إلى نموذج يوضح تصنيف لمستوى جودة الأداء المهني، سواء بالنسبة للمراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة أو المراجعين في الجهاز المركزي للمحاسبات. وقد قسمت فرضيات الدراسة إلى مجموعتين فرعيتين، تضمنت المجموعة الأولى (32) فرضية تتعلق بقياس جودة الأداء المهني في المراجعة، كما تضمنت المجموعة الثانية (5) فرضيات تتعلق بضبط جودة الأداء المهني في المراجعة.

وقد شارك في الدراسة (249) مراجع حسابات، منهم (203) مراجع حسابات من العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، (46) مراجع حسابات من العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات. وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى ما يلي:-

أولاً : نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بمتغيرات قياس جودة الأداء المهني في المراجعة:-

1- متغيرات القياس الخاصة بمؤسسات المحاسبة والمراجعة

- توصلت الدراسة الميدانية إلى التأثير الايجابي لعدد من المتغيرات على جودة الأداء المهني في المراجعة، تمثلت في (حجم وسمعة مكتب المحاسبة والمراجعة، تخصص مكتب المراجعة، نظم الاتصالات الجيدة بين مكتب المراجعة والعميل، المعرفة والخبرة المهنية للمراجعين العاملين في مكتب المراجعة، قيود موازنة الوقت، نظام قبول العملاء والاستمرار معهم، طول فترة الارتباط مع العميل، أتعاب المراجعة، هيكلة المراجعة، التقييم السليم والدقيق لمخاطر المراجعة، جودة تخطيط عملية المراجعة، جودة أدلة الإثبات، جودة المعاينة الإحصائية، أوراق عمل المراجعة، الإشراف على عملية المراجعة، نظم الاتصالات في مكتب المراجعة،

الالتزام بقواعد آداب سلوك المهنة، الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة، دقة الأحكام المهنية، الالتزام بالتشريعات السارية، ونوعية ومحتوى تقرير المراجعة).

- توصلت الدراسة الميدانية إلى التأثير السلبي لمتغير الاستقلال والخدمات الاستشارية على جودة الأداء المهني في المراجعة.
- توصلت الدراسة الميدانية إلى عدم تأثير عدد من المتغيرات على جودة الأداء المهني في المراجعة، تمثلت في (المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة، خطة المكافئات في مكتب المراجعة).

2- متغيرات القياس الخاصة بالوحدات محل المراجعة

- توصلت الدراسة الميدانية إلى التأثير الايجابي لعدد من المتغيرات على جودة الأداء المهني في المراجعة، تمثلت في (نوع العلاقة بين العميل ومؤسسة المراجعة، جودة هيكل نظام الرقابة الداخلية للعميل، كفاءة ونزاهة إدارة منشأة العميل، التصرفات غير القانونية للعملاء).
- توصلت الدراسة الميدانية إلى عدم تأثير عدد من المتغيرات على جودة الأداء المهني في المراجعة، تمثلت في (حجم منشأة العميل، تعقد نظم التشغيل لدى العميل، مخاطر نشاط العميل، مشاكل الإفصاح لدى العميل).

ثانياً : نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بمتغيرات ضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، حيث توصلت الدراسة الميدانية إلى تأثير عدد من المتغيرات على ضبط جودة الأداء المهني في المراجعة تمثلت في (الفحص التحليلي، توافر الشك المهني لدى المراجع، تقييم الأداء، مراجعة النظير، سياسات وإجراءات ضبط الجودة).

9- دراسة منصور ياسين الأديمي بعنوان "مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية"، (2007م، ص ص 114 - 149).

هدفت الدراسة إلى التعرف على أكثر العوامل تأثيراً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء تضمنت تسعة عوامل يعتقد الباحث أنها تؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات. وقد شارك في الدراسة (139) مشارك، منهم (103) مشارك من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة، (36) مشارك من المراجعين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- اتفاق معظم مفردات عينة الدراسة على التأثير الايجابي لعدد من العوامل على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تمثلت تلك العوامل في (التخطيط الجيد لعملية المراجعة، كفاية وملائمة أدلة الإثبات، أوراق العمل، تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، كبر حجم مكتب المراجعة، ارتفاع حجم أتعاب المراجعة).

- اتفاق معظم مفردات عينة الدراسة على التأثير السلبي لعدد من العوامل على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تمثلت تلك العوامل في (ضغط الوقت المحدد لانجاز أعمال المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، طول الفترة التي يقضيها المراجع في مراجعة حسابات نفس العميل).

10 – دراسة عبدالسلام سليمان الأهدل بعنوان "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية – دراسة نظرية ميدانية"، (2008م، ص ص 105 – 142).

هدفت الدراسة إلى تحليل أهم المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة وأهميتها والعوامل المؤثرة فيها والوسائل المستخدمة في تحسينها في بيئة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة مكونة من (212) مشارك، منهم (85) مراجع حسابات من العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، (100) من المدراء الماليين في عدد من الشركات المساهمة العامة والمحدودة العاملة في العاصمة صنعاء، (27) من موظفي الائتمان في البنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية.

وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية:-

- يختلف مفهوم جودة المراجعة باختلاف الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، حيث تتحقق جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين من خلال الالتزام بالمعايير المهنية، في حين تتحقق جودة المراجعة من وجهة نظر المدراء الماليين من خلال تلبية احتياجاتهم ورغباتهم.
- توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود تأثير إيجابي لعدد من العوامل على جودة عملية المراجعة، تمثلت في (حجم مكتب المراجعة، السمعة المهنية لمكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط معين، الالتزام بالمعايير المهنية، الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، حجم أتعاب المراجعة، إتباع أسلوب المراجعة المهيكلة، خبرة فريق المراجعة، الاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة والعملاء، حجم المنشأة محل المراجعة، هيكل الرقابة الداخلية).
- توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود تأثير سلبي لعدد من العوامل على جودة عملية المراجعة، تمثلت في (كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، تعقد مهام المراجعة).

11 – دراسة عبدالرحمن التويجري وحسين النافعابي بعنوان " جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، (2008م، ص ص 247 – 249).

هدفت الدراسة إلى التعرف على أراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المنفذة بواسطة مكاتب المحاسبة والمراجعة. وقد تم تنفيذ الدراسة الميدانية من خلال تصميم استمارة استبيان تضمن الجزء الأول منها (25) عامل تتعلق بالعوامل المؤثرة

على جودة خدمة المراجعة، (25) عامل بشأن مدى توفر تلك العوامل في المكتب الذي يعمل فيه المراجع، كما تضمن الجزء الثاني من الاستمارة (10) عوامل لبيان العوامل التي تحكم قرار العميل في المفاضلة بين مكاتب المراجعة المختلفة في سوق مهنة المراجعة في السعودية. وقد شارك في الدراسة (56) مراجع حسابات من العاملين في ثمانية مكاتب مراجعة في مدينة جده بالمملكة العربية السعودية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- اتفاق آراء غالبية مفردات عينة الدراسة على أن أكثر العوامل تأثيراً على جودة خدمة المراجعة من وجهة نظر المراجعين تمثلت في (الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال مراجعة الحسابات، الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وأثناء إعداد تقرير المراجعة، الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة ممثلة بالشهادات الأكاديمية، المحافظة على سرية معلومات عملاء المراجعة، استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل، مدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة عن الهيئات المهنية والجهات المعنية، مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة، مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة).
- أن أكثر العوامل تأثيراً على العملاء في قرار اختيار مكتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين تتمثل في (التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، أتعاب المراجعة، السمعة والشهرة لمكتب المراجعة، حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة، العلاقات الشخصية أو المعرفة المسبقة بين العميل أو من ينوب عنه وأعضاء مكتب المراجعة، جودة خدمة المراجعة).

ثانياً : دراسات باللغة الانجليزية

1- دراسة (Shockley Randolph (1981, p p 785-799

هدفت الدراسة إلى تحديد التأثيرات المتوقعة لأربعة متغيرات على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة عملية المراجعة، تمثلت فيما يلي:-

- المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة.
- تقديم المراجع للخدمات الاستشارية.
- حجم مكتب المحاسبة والمراجعة.
- دوران الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة.

وقد قامت الدراسة باستطلاع آراء عينة مكونة من أربع مجموعات تضمنت (48) شريك مراجعة في مكاتب المراجعة الثمانية كبيرة الحجم في الولايات المتحدة الأمريكية، (44) شريك مراجعة في مكاتب مراجعة محلية وإقليمية، (45) من مسئولي الإقراض في البنوك، (39) من المحللين الماليين. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- أن مكاتب المراجعة التي تعمل في بيئة تتسم بارتفاع درجة المنافسة تكون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتها.
- أن مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات استشارية لعملائها و تقوم في الوقت نفسه بتنفيذ عمليات المراجعة السنوية تكون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتها.
- أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم تكون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتها بالمقارنـــة بمكاتـــب المراجعة كبيرة الحجم.
- اتفقت آراء غالبية عينة الدراسة بانخفاض تأثير طول فترة ارتباط المراجـــع بالمنـــشأة محـــل المراجعة على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة.

2 – دراسة Dies and Giroux (1992, p p 462 - 477)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم المحددات المؤثرة على جودة عمليـــة المراجعـــة فـــي القطاع العام، من خلال استخدام عدد من المقاييس من أهمها سمعة وشهرة المراجع، حجم المنـــشأة محل المراجعة، طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة، وســـاعات المراجعـــة. وقـــد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- تساهم السمعة المهنية الجيدة لمكتب المراجعة في تحـــسين جـــودة الأداء المهنـــي لمراجعـــي الحسابات، حيث تسعى مكاتب المراجعة ذات السمعة المهنية الجيدة إلى تحسين مستوى جـــودة تنفيذ عملية المراجعة، بهدف المحافظة على سمعتها المهنية الجيدة وحصتها في سوق خدمات المراجعة.
- يؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة إلى زيادة مقدرة إدارة المنشأة علـــى ممارسة قدر أعلى من الضغوط على مراجع الحسابات، نتيجة زيادة اعتماد المراجـــع علـــى المنشأة ونشوء علاقة اقتصادية بين المنشأة والمراجع، مما يؤثر سلباً على جودة تنفيذ عمليـــة المراجعة.
- يؤدي زيادة عدد عملاء المراجعة إلى تحسين جودة عملية المراجعة، نظراً لتحـــسن إيـــرادات مكتب المراجعة، وانخفاض التأثير النسبي للإيرادات التي يحصل عليها المكتـــب مـــن عميـــل معين إلى إجمالي إيراداته.
- يؤدي زيادة عدد الساعات التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة إلى تحسين جـــودة عملية المراجعة، بحيث يمكن اعتبار زيادة عدد ساعات المراجعة كبديل لجودة المراجعة.
- يؤدي كبر حجم المنشأة محل المراجعة وقوة مركزها المالي إلى التأثير سلباً على جودة تنفيـــذ عملية المراجعة.
- أن مكاتب المراجعة الأعضاء في المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والـــذين يخـــضعون لبرنامج فحص النظير ينفذون عمليات المراجعة بمستوى أعلى من الجودة.

3- دراسة Lee Chi-wen, and Gu Zhaoyang (1998, p p 533 - 551)

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كان انخفاض أتعاب المراجعة يعرض استقلالية مراجعي الحسابات للخطر ويؤثر على مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، وذلك من خلال محاولة دراسة طبيعة التفاعل بين ملكية الشركة وإدارتها، وتحديد ما إذا كانت المخاطر الأخلاقية لمراجعي الحسابات يمكن أن تزداد بانخفاض أتعاب المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن تقرير Cohen وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أكدا على أن انخفاض أتعاب المراجعة تعرض استقلالية مراجعي الحسابات للخطر، فإن الدراسة الحالية توصلت إلى أن انخفاض أتعاب المراجعة يمكن أن يعزز من استقلالية مراجعي الحسابات. ويتوقف تحديد ما إذا كان انخفاض أتعاب المراجعة يساهم في تعزيز استقلالية مراجعي الحسابات بناءً على تحديد الجهة التي تمتلك حق تعيين وعزل مراجع الحسابات، حيث أنه إذا كان حق تعيين وعزل مراجع الحسابات بيد ملاك المنشأة فإن انخفاض أتعاب المراجعة يعزز من استقلالية مراجع الحسابات، في حين أنه إذا كان حق تعيين وعزل مراجع الحسابات بيد إدارة المنشأة محل المراجعة فإن انخفاض أتعاب المراجعة يعرض استقلالية مراجع الحسابات للخطر ويؤثر على مستوى أدائه المهني.

4- دراسة Carey and Simnett (2006, p p 653 - 674)

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير طول فترة ارتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة على جودة تنفيذ عملية المراجعة في استراليا في العام 1995م، حيث لم يكن دوران شريك المراجعة في استراليا إلزاميا حتى عام 2001م، وذلك من خلال تحديد ميل المراجعين لإصدار تقرير يتضمن الرأي بشأن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها بالنسبة للمنشآت الأكثر عرضة للمخاطر، وذلك على اعتبار أن طول الفترة التي أمضاها الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة تساهم في التأثير سلباً على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى أدائهم المهني، نظراً لأن طول فترة ارتباط شريك المراجعة المكلف بالإشراف على نفس عميل المراجعة يصاحبه تطور في العلاقات الشخصية بين شريك المراجعة وإدارة منشأة العميل، والذي قد يترتب عليه إغفال التقرير عن بعض التحريفات الجوهرية ذات التأثير على صدق وعدالة القوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية دوران شريك المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن سبع سنوات، حيث بينت الدراسة أن طول فترة ارتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة لنفس المنشأة يساهم في التأثير سلباً على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، نتيجة تطور العلاقة بين الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة وإدارة منشأة العميل والتي قد تؤدي إلى عدم التقرير عن بعض المخالفات المالية أو عدم التقرير بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.

وقد تبين من خلال استعراض الدراسات السابقة تعدد المتغيرات التي تناولتها تلك الدراسات، واختلاف تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ففي حين توصلت نتائج بعض تلك الدراسات إلى وجود تأثير ايجابي لبعض تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، توصلت نتائج دراسات أخرى إلى وجود تأثير سلبي لتلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ولكل من تلك الدراسات المبررات التي اعتمدت عليها في تفسير النتائج التي توصلت إليها، والتي تختلف باختلاف البلد الذي نفذت فيه الدراسة ودرجة تطور مهنة المراجعة في تلك البلدان، ولذلك فقد اعتمد الباحث في تنفيذ الدراسة الحالية على تناول أربعة عشر متغير منها عشرة متغيرات ترتبط بمكاتب المراجعة وأربعة متغيرات ترتبط بالمنشآت محل المراجعة وقد تم تناول تلك المتغيرات بدرجة أعلى من التركيز لتحديد تأثيرها على جودة أداء مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، وتحديد درجة التوافق بين نتائج الدراسة الحالية والنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة.

المنهج المستخدم في الدراسة

نظراً لطبيعة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي في بعض أجزاء الدراسة، وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والدوريات والأبحاث المنشورة والرسائل العلمية المرتبطة بموضوع البحث، بهدف التعرف على مفهوم جودة المراجعة، وأهم العناصر التي تساهم في تحسينها وأساليب الرقابة عليها، وتحديد أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات. كما استخدم الباحث المنهج التحليلي في بعض أجزاء الدراسة، من خلال تصميم قائمة استقصاء تضمنت عدداً من متغيرات بيئة المراجعة الخارجية التي يعتقد الباحث بوجود تأثير لها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، بهدف التعرف على آراء مفردات عينتي الدراسة بشأن تأثير المتغيرات التي تضمنتها قائمة الاستقصاء على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، والتي يتم من خلالها اختبار صحة الفرضيات والتوصل إلى النتائج.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:-

- اقتصرت الدراسة على تناول تأثير أهم وليس جميع متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة، دون التعرض لتأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- على الرغم من أهمية بعض متغيرات بيئة المراجعة الخارجية مثل متغير كفاية التشريعات القانونية المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة، متغير تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية في

المنشأة محل المراجعة، ومتغير درجة التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتهـا وفـق معـايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، غير أن هذه المتغيرات تتطلب من وجهة نظر الباحث إفراد بحث مستقل يتنـاول تـأثير كـل متغير من المتغيرات السابقة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

- اقتصرت الدراسة الميدانية على استطلاع آراء مقدمي خدمات المراجعـة ممثلـة بمراجعـي الحسابات في كلٍ من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- لم تتناول الدراسة الحالية تأثير العوامل النفسية والاجتماعية للمراجعين القائمين بتنفيذ عمليـات المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

هيكل الدراسة

نظراً لطبيعة الدراسة وأهميتها وتحقيقاً لأهدافها واختبار صحة الفرضيات، قام الباحـث بتقـسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان وفصل تطبيقي بالإضافة إلى المقدمـة والخاتمـة. وقـد خُصص الفصل الأول من الدراسة لتناول أهمية جودة المراجعة وعناصر تحسينها وأساليب الرقابة عليها من خلال تناول مختلف المداخل المتبعة في تعريف مفهوم جودة المراجعة والأهميـة التـي يكتسبها تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، وأهم عناصر تحسين جودة المراجعـة، والتطرق لأهم أساليب الرقابة على جودة المراجعة.

كما خُصص الفصل الثاني من الدراسة لتناول متغيرات بيئة المراجعة الخارجيـة وتأثيرهـا على جودة تنفيذ عملية المراجعة، من خلال تناول أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطـة بمكاتب المراجعة، ومتغيرات بيئة المراجعة الخارجيـة المرتبطـة بالمنـشآت محـل المراجعـة، والتعرض لنتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعـي الحسابات.

في حين خُصص الفصل الثالث من الدراسة لتناول واقع مهنة المراجعـة فـي الجمهوريـة اليمنية ونتائج الدراسة الميدانية من خلال استعراض واقع مهنة المراجعة في الجمهوريـة اليمنيـة ومراحل تطور مهنة المراجعة في اليمن، وتناول المنهجية المتبعة في تنفيـذ الدراسـة الميدانيـة وخصائص المشاركين فيها، واستعراض النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

الفصل الأول

أهمية جودة المراجعة وعناصر تحسينها

وأساليب الرقابة عليها

- المبحث الأول : مفهوم جودة المراجعة وأهميتها.
- المبحث الثاني: عناصر تحسين جودة المراجعة.
- المبحث الثالث: الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة.

الفصل الأول

أهمية جودة المراجعة وعناصر تحسينها

وأساليب الرقابة عليها

تمهيد :

يؤدي تنفيذ عملية المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، والمطالبة بتعويض المنشأة محل المراجعة والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على قوائم مالية مضللة أصدر المراجع بشأنها تقرير مراجعة لا يتوافق مع حقيقة المركز المالي للمنشأة، مما يساهم في الإضرار بسمعة مهنة المراجعة وانخفاض الثقة في أداء مراجع الحسابات ونتائج عملية المراجعة. ولذلك فقد قامت المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة بإصدار المعايير والنشرات التي تساهم في الرقابة على جودة المراجعة والتحقق من درجة التزام المراجعين بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وبما يساهم في ضمان تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة ويزيد من مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويساهم في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة وتعزيز الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

ونظراً لأهمية موضوع جودة المراجعة، فقد خُصص الفصل الحالي من الدراسة لتناول مفهوم جودة المراجعة وعناصر تحسينها وأساليب الرقابة عليها من خلال الثلاثة المباحث التالية:-

المبحث الأول : مفهوم جودة المراجعة وأهميتها.

المبحث الثاني : عناصر تحسين جودة المراجعة.

المبحث الثالث : الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة.

المبحث الأول: مفهوم جودة المراجعة وأهميتها

أدى تطور نشاط المنشآت واتساع نطاق ملكيتها، وتنوع مصادر تمويلها إلى تطور وظيفة المراجع من مجرد التقرير عن حالات الخطأ والغش عن طريق المراجعة التفصيلية لجميع العمليات المالية للمنشأة، إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة. وتعد خدمة المراجعة من الخدمات ذات الخصائص المتعددة، مما يزيد من صعوبة قياس جودة الخدمة مقدماً مثل جودة الخدمات المصرفية وغيرها[1]. وتشمل بيئة المراجعة معدي القوائم المالية ممثلة بإدارة المنشأة محل المراجعة (طالبو الخدمة)، مراجعي الحسابات (مقدمو الخدمة)، والمستفيدون من القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، وتشمل المستثمرين الحاليين والمتوقعين والبنوك والدائنين وحملة السندات ومصلحة الضرائب وغيرها[2].

وتعرف البيئة على أنها " سلسلة من الأنظمة التي يستقل كل منها في حد ذاته من الناحية النظرية إلا أنها تتشابك وتعتمد على بعضها من الناحية العملية"[3]، كما تعرف بيئة الأعمال على أنها " مجموعة العوامل المتداخلة والمتشابكة والمتغيرات المتلاحقة التي تؤثر على مشروع الأعمال وتتأثر به بدرجات مختلفة ومتفاوتة"[4]. وتعرف بيئة المراجعة على أنها "مجموعة العوامل أو المتغيرات التي تحيط بالمراجع وتؤثر على أدائه المهني، سواءً كانت هذه العوامل أو المتغيرات مرتبطة بالمؤسسة المهنية التي ينتمي إليها المراجع، أو كانت مرتبطة بالوحدات محل المراجعة، أو كانت مرتبطة بالبيئة العامة المحيطة"[5]، كما تعرف الجودة على أنها " مجموعة الصفات والخصائص التي تشبع احتياجات العملاء سواءً كان المنتج سلعة مادية أو خدمة"[6]، وتعرف الجودة على أنها " مجموعة سمات المنتج أو الخدمة ومميزاته التي تفي بالحاجة المكتوبة والضمنية"[7]، ووفقاً للتعريف السابق فإن تحديد الحاجات المكتوبة يتم من خلال تضمينها في العقد الموقع بين طالب الخدمة والقائم بتقديمها ويطلق عليها بالقيود، أما الحاجات الضمنية فهي تابعة للتغيرات في

---

[1] محمد، سامي حسن علي، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة – دراسة ميدانية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2003م)، ص 3 .

[2] زكي، محمد حسين محمد، "تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات– دراسة ميدانية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2001 م)، ص ص 5 –6 .

[3] المغربي، كامل محمد، " الإدارة والبيئة والسياسة العامة"، (عمان، الدار العلمية الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001م)، ص 3.

[4] نفس المرجع، ص3.

[5] زكي، محمد حسين محمد، مرجع سابق، ص 5 .

[6] الوكيل، حسام السعيد، " تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المرجعة بجمهورية مصر العربية"، (جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص 3 .

[7] بستر، فيلد ديل وآخرون، " إدارة الجودة الشاملة"، ترجمة د. راشد بن محمد الحمالي، (الرياض، جامعة الملك سعود، 2004م)، ص9.

السوق ويطلق عليها بالمعالم، ويجب أن تتسم الحاجات الضمنية بالوضوح، ومن أهم تلك الحاجات السلامة أو الأمان، الإتاحة، إمكانية الصيانة، الموثوقية، الاستخدامية، السعر، والبيئة.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة

أدى تعدد الأطراف المستفيدة من تقرير مراجع الحسابات وتعارض مصالحها وتنوع احتياجاتها إلى صعوبة التوصل إلى تعريف محدد تتفق عليه مختلف الأطراف سواء المستفيدون من القوائم المالية أو القائمون بإعدادها، نظراً لتباين آراء مختلف تلك الأطراف ومستويات إدراكها بشأن مفهوم جودة المراجعة ومتطلبات تحقيقها، حيث يختلف مفهوم جودة المراجعة وفق إدراك وتقييم الملاك والمستثمرين عن مفهوم جودة المراجعة وفق إدراك وتقييم الدائنين وحملة السندات والمؤسسات الائتمانية، والذي يختلف في الوقت نفسه عن مفهوم جودة المراجعة وفق إدراك وتقييم مراجعي الحسابات ومفهوم جودة المراجعة وفق إدراك وتقييم إدارة المنشأة محل المراجعة، مما أدى إلى تعدد وجهات النظر التي تناولت مفهوم جودة المراجعة والتي من أهمها ما يلي:-

1-1-1 مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها باكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية

ارتبط مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها باكتشاف الأخطاء والمخالفات بالأهداف التقليدية للمراجعة، والتي تمثلت في اكتشاف حالات الخطأ والغش التي قد تتضمنها القوائم المالية، ولذا فقد جاء تعريف DeAngelo لمفهوم جودة المراجعة على أنه "مقدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن ذلك"[1]. كما ركز تعريف Palmrose لمفهوم جودة المراجعة في مدى مقدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء ذات الأهمية النسبية التي تتضمنها القوائم المالية، حيث عرف مفهوم جودة المراجعة على أنه "ارتفاع مستوى التأكد باحتمال عدم تضمن القوائم المالية لأخطاء حذف أو تحريفات جوهرية"[2]، حيث أن ارتفاع درجة التأكد تعكس أداء أكثر جودة لعملية المراجعة، وتوفر للمراجع مستوى أعلى من التأكد باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، من خلال التزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة، وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية، مما يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها. وفي المقابل فإن عدم قيام المراجع بتنفيذ اختبارات مراجعة ملائمة وعدم بذل العناية المهنية الواجبة تؤدي إلى زيادة احتمال عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يعكس انخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبالتالي انخفاض مستوى جودتها وزيادة احتمال فشلها، وذلك من خلال

[1] DeAngelo, Linda. (1981 A)," Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics , Vol.3, No. 3, December.1981, p 186 .

[2] Palmrose, Zoe-Vonna. (1988), " An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review , Vol Lxiii, No.1, Jan 1988, p 55 .

إصدار تقرير مراجعة لا يتوافق مع حقيقة المركز المالي للمنشأة محل المراجعة[1]. وبالمثل فقد جاء تعريف kadous لمفهوم جودة المراجعة على أنه "مستوى التأكد الذي توفره عملية المراجعة في ظل الإجراءات التي يتم تنفيذها أو التقديرات التي يتم إجراؤها"[2]، وقد اعتمد تعريف kadous لمفهوم جودة المراجعة على اعتبار جودة المراجعة متغيراً تابعاً، وقد قامت kadous بتقسيم جودة المراجعة إلى مستويين، أحدهما يمثل تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة أعلى من المستوى الآخر، واعتمدت في تحديد مستوى المراجعة الأكثر جودة على مدى التزام المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة التي توصي بها معايير المراجعة المتعارف عليها والتوسع في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة، نظراً لما يترتب على تنفيذ تلك الاختبارات من توفير مستوى أعلى من التأكد باكتشاف حالات الخطأ والغش والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية. ويتفق تعريف Gulia, Robert, and Rimma لمفهوم جودة المراجعة مع ما ورد في التعريفات السابقة، والذي أوضح أن جودة المراجعة تتمثل في" ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها – إن وجدت"[3]، حيث يترتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع مستوى جودة المراجعة والعكس صحيح. وقد اعتمد التعريف السابق لمفهوم جودة المراجعة على الربط ما بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها.

1-1-2 مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية

اعتمد هذا المدخل في تعريف جودة المراجعة من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية، على اعتبار أن التزام المراجع بتنفيذ عملياته وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني تمثل الحد الأدنى لضمان جودة المراجعة وتوفر خط دفاع لحماية المراجع في مواجهة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة[4]، كما أن التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يضمن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى

---

[1] Fearnley, Stella. ,Beattie, Vivien. , and Brandt, Richard. ," Auditor Independence and Audit Risk : A Reconceptualization ", Journal of International Accounting Research , Vol.4, No. 1,2005,p 39 .

[2] Kadous, Kathryn. " The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses ", The Accounting Review, Vol.75, No.3, July 2000, p 332.

[3] Grant, Julia. , Bricker, Robert. , and Shiptsova, Rimma.," Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation", Auditing: A journal of Practice & Theory , Vol.15, No.1, spring 1996, p 142 .

[4] لطفي، أمين السيد أحمد (1996)، " دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة، 1996م ، ص 1441 .

جودة مرتفع[1]. وقد عرف مفهوم جودة المراجعة وفق هذا المدخل على أنه " مدى إتباع المراجعين للأساليب والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها للمراجعة ومتطلبات معايير الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة"[2]، كما يرى Doucet and Copley أن جودة المراجعة تتمثل في "الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بكل من العمل الميداني وإعداد التقارير"[3]، كما عرف مفهوم جودة المراجعة على أنه "التنفيذ الفعلي لمراحل عملية المراجعة من تخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة، وتجميع وتقييم أدلة مناسبة وكافية للإثبات والقيام بالاختبارات الجوهرية المطلوبة، وإعداد تقرير المراجعة النهائي مبدياً فيه المراجع رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن المركز المالي للوحدة محل المراجعة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية طبقا للمعايير المحاسبية"[4].

ويرى الباحث أن الاعتماد في تعريف مفهوم جودة المراجعة من خلال ربطها بمدى الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يرجع إلى ما يلي :-

- أن معايير المراجعة تمثل معايير يسترشد بها المراجعون في تنفيذ مهامهم، وتمثل مقاييس للحكم على مستويات أدائهم، نظراً لما تتسم به معايير المراجعة من القبول العام من الممارسين لمهنة المراجعة.
- تعبر معايير المراجعة عن أداء المراجع العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة، وتمثل خط دفاع لحمايته في مواجهة القضايا المرفوعة ضده بدعاوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

1-1-3 مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية

اعتمد هذا المدخل في تعريف مفهوم جودة المراجعة على مدى الوفاء باحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال التحديد المسبق لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، والعمل على ترجمة تلك الاحتياجات إلى معايير قابلة للقياس، وتنفيذ المراجع لإجراءات مراجعة فعالة وفق متطلبات معايير المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة خلال جميع مراحل عملية المراجعة، وبما يساهم في الوفاء باحتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية ويقلل من مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية إلى أدنى مستوياتها.

---

[1] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 16.

[2] حلمي، فايزه محمود، " مراجعة النظير لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهنـي"، المجلـة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (3)، القاهرة، 1997م، ص 568 .

[3] Copley, paul. , and Doucet, Marry.," The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits," Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol.12, No.1,Spring 1993, p 89 .

[4] زكي، محمد حسين محمد، مرجع سابق، ص 5 .

وقد عرف مفهوم جودة المراجعة وفق هذا المدخل على أنه "خصائص الرأي الفني للمراجع التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية لمهنة المراجعة"[1]، كما عرف مفهوم جودة المراجعة على أنه "الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع، بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العلمية والاقتصادية لبيئة المراجعة"[2].

ويرى الباحث أن ربط مفهوم جودة المراجعة بمدى الوفاء باحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية يعد من الصعوبة بمكان، وذلك لتعدد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية وتنوع احتياجاتها، حيث تختلف طبيعة وخصائص المعلومات التي تعد ملائمة للوفاء باحتياجات أطراف معينة مثل مسئولي الإقراض في البنوك ومسئولي صناديق الاستثمار في شركات التأمين عن طبيعة وخصائص المعلومات التي تعد ملائمة للوفاء باحتياجات أطراف أخرى مثل حملة السندات ودائني المنشأة محل المراجعة، والتي تختلف في الوقت نفسه عن احتياجات إدارة المنشأة وملاكها أو المستثمرين فيها. ويرجع الاختلاف في طبيعة وخصائص المعلومات التي تعد ملائمة للوفاء باحتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، نظراً لاختلاف طبيعة القرارات التي تتخذها تلك الأطراف بناءً على طبيعة المعلومات وأهميتها والتي تتحدد في ضوء العلاقة التي تربطها بالمنشأة محل المراجعة.

4-1-1 مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة

اعتمد هذا المدخل في تعريف مفهوم جودة المراجعة على طبيعة العلاقة القائمة بين جودة المراجعة والمخاطر المرتبطة بها، وذلك على اعتبار أن خطر المراجعة ما هو إلا تجميع لأخطار المراجعة على مستوى رصيد حساب عنصر أو مجموعة من العناصر الهامة نسبياً، والتي يؤدي إهمال مراجعتها إلى ارتفاع خطر المراجعة وزيادة احتمالات فشلها، وإبداء المراجع رأياً غير صحيح بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة[3]. كما اعتمد هذا المدخل في تناول مفهوم جودة المراجعة على ما ورد في البيان رقم (47) الصادر عام 1983م عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان "مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في تنفيذ عملية المراجعة"، والذي أوضح أن جودة المراجعة تتحقق عندما يقل خطر الحماية إلى الدرجة التي يكون عندها مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضا إلى أدنى مستوياته، وذلك بالاعتماد على

---

[1] حسن، سيد عبدالفتاح صالح،" مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة- مدخل مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد(3)، القاهرة، يوليو 1998م، ص 206 .

[2] أبو العزم، محمد فهيم، " مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، عدد (25)، الرياض، إبريل 2000م، ص 25.

[3] عبدالفتاح، محمد عبدالفتاح محمد، " قياس وضبط مخاطر المراجعة – إطار مقترح"،(جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 1996 م)، ص 11 .

وجهة النظر التي ترى إمكانية تعريف المراجعة على أنها نشاط لتقليل المخاطر[1]، ولذلك فإن تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة يتطلب تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها، حيث يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة أو التنفيذ لإجراءاتها العمل على تنفيذ اختبارات مراجعة فعالة تتناسب مع درجة الأخطاء المحتملة، وتساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، والذي يتطلب من المراجع العناية في اختيار وتنفيذ اختبارات مناسبة لمراجعة رصيد حساب عنصر أو مجموعة من العناصر الهامة نسبياً التي تتضمنها القوائم المالية، وبما يوفر له تأكيدا معقولا بكفاية الاختبارات التي تم تنفيذها وفعاليتها في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها، وبما يساهم في تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة[2].

المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة

يرتبط اعتماد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على محتويات تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية أو التمويلية المرتبطة بالمنشأة على مدى الثقة في المعلومات المالية التي تتضمنها تلك القوائم[3]، حيث إن القوائم المالية في حد ذاتها لا تمثل أهمية كبيرة لمستخدميها ما لم يتم إضفاء الثقة على محتوياتها، وذلك عن طريق مراجعتها بواسطة مراجع يتمتع بتأهيل علمي جيد وخبرة مهنية ملائمة، وينفذ مهامه في إطار من الحياد، ويقوم بتنفيذ اختبارات المراجعة التي تساعد في تكوين رأي فني موضوعي بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة محل المراجعة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة. ويعد تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة على درجة كبيرة من الأهمية سواء بالنسبة لمراجع الحسابات أو الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لما يلي:-

1- الحد من التعارض بين مصالح الأطراف المختلفة

يساهم تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة في الحد من التعارض بين مصالح مختلف الأطراف سواءً معدي القوائم المالية أو مستخدميها[4]، وإضفاء الثقة على القوائم المالية وزيادة اعتماد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في محتوياتها[5]، ويتمثل ذلك التضارب في التعارض بين مصالح معدي القوائم المالية ممثلة بإدارة المنشأة، والتي تهدف إلى تقديم تقارير

[1] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، "موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004م)، ص 28 .

[2] عبدالفتاح، محمد عبدالفتاح محمد، مرجع سابق، ص ص 10-11 .

[3] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 2 .

[4] Chow, Chee. ,"The Demand for External Auditing : Size, Debt and Ownership Influences", The Accounting Review, Vol. LVII, No.2, April 1982, p 272 .

[5] التميمي، هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، (عمان، دار وائل للنشر، 2004م)، ص ص 27-28.

مالية تعكس كفاءة أدائها ونجاحها في تحقيق أهداف المنشأة، وبين مصالح الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، والتي تهدف إلى الحصول على تأكيدات حول صحة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وسلامة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة.

2- توفير معلومات تتسم بالمصداقية عن نتيجة نشاط المنشأة محل المراجعة

تمثل القوائم المالية المنشورة المصدر الهام لحصول أطراف عديدة وبخاصة المستثمرين والدائنين والبنوك وصناديق الاستثمار على المعلومات المالية التي تساعد في ترشيد قراراتها المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، ولذلك فإن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة يعد من أهم العناصر التي تعزز ثقة العديد من الأطراف في القوائم المالية المنشورة، والتي لا تمتلك الحق في الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها، وكذلك الأطراف الأخرى التي لا تتوفر لها معرفة جيدة بطبيعة التقارير المالية، والذين يجدون في تقرير المراجع مصدراً هاماً لتعزيز ثقتهم في القوائم المالية المنشورة، ولذلك تنظر الأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى تقرير المراجع بعناية هامة، باعتباره مصدراً هاماً يوفر لها الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية[1]، والذي يتحقق من خلال تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، من خلال قيام المراجع بتنفيذ اختبارات المراجعة التي توفر له تأكيداً معقولاً بخلو القوائم المالية للمنشأة من الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تؤثر على قرارات مستخدميها، خاصة في ظل تزايد قلق المنظمات المهنية المهتمة بمزاولة مهنة المراجعة من تأثير حالات فشل المراجعة في إضعاف حالة الاستقرار الاقتصادي والثبات في أسواق رأس المال[2]، والتي تؤثر سلباً على سمعة مهنة المراجعة وتساهم في انخفاض الثقة في أداء مراجع الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

3- تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

واجهت مهنة المراجعة العديد من الانتقادات، والتي من أهمها اتساع الفجوة بين توقعات المجتمع ومستخدمي القوائم المالية عن الأداء المتوقع لمراجعي الحسابات ومستوى أدائهم الفعلي، حيث تعد فجوة التوقعات من المشاكل الرئيسية التي تؤثر في ثقة مختلف الأطراف في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية[3]، نظراً لما يترتب على اتساع فجوة التوقعات من زيادة في الانتقادات الموجهة إلى مراجعي الحسابات وارتفاع معدل القضايا المرفوعة ضدهم بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث يؤدي فشل المراجعين في اكتشاف والتقرير عن بعض التحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية إلى إضعاف القيمة الاقتصادية لعملية المراجعة

---

[1] الناغي، محمود السيد، "المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق"، (المنصورة، المكتبة العصرية، 2000م)، ص 46 .

[2] Fearnley, Stella. , Beattie, Vivien. , and Brandt, Richard., op.cit, p 40 .

[3] الوكيل، حسام السيد، مرجع سابق، ص ص 12-13 .

ذاتها، والذي يؤدي بدوره إلى إلحاق الضرر بسمعة مهنة المراجعة على المدى البعيـد[1]. وتـزداد فجوة التوقعات في المراجعة نظراً لما يلي[2]:-

- وجود شكوك بشأن استقلالية مراجع الحسابات.
- التحديد غير الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته.
- نقص الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات.
- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
- فشل المراجع عن اكتشاف بعض حالات الخطأ والغش والاحتيال المنفذ بواسطة الإدارة.
- انخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة.
- قصور السياسات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

ويتطلب تضييق فجوة التوقعات في المراجعة توافر عدد من العناصر من أهمها تدعيم استقلالية مراجع الحسابات، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، ودراسة توقعات المجتمع بشأن دور مراجع الحسابات والعمل على تلبيتها، والتزام مراجع الحسابات بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات، وبما يوفر تأكيداً معقولاً بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ والغش، ويساهم في تحسين جودة المراجعة ويعزز من ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية المنشورة.

4- زيادة مقدرة مكاتب المراجعة المحلية في الحفاظ على حصتها في السوق المحلية

يعد تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية منظمة التجارة العالمية في مجال الخدمات، حيث إن دخول المكاتب العالمية الكبرى مجال المنافسة في السوق المحلية لخدمات مهنة المراجعة في ظل ما تتمتع به تلك المكاتب من ارتفاع جودة خدمات المراجعة التي تنفذها يعد من العوامل التي تفقد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية الثقة في أداء وجودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية في الدول النامية، مما قد يترتب عليه تحول في اعتماد منشآت الأعمال المحلية وفروع الشركات الأجنبية إلى فروع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

---

[1] Fearnley, Stella. , Beattie, Vivien. , and Brandt, Richard. , op.cit, p 40 .

[2] جربوع، يوسف محمود (2004)، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هـذه الفجوة"، سلسلة الدراسات الإنسانية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، مجلد (12)، عدد (2)، غزة، يونيو 2004م، ص ص 374 – 382 .

5- تفعيل مبدأ حوكمة الشركات

يقصد بمصطلح حوكمة الشركات الإدارة الرشيدة للشركات، ويعد مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي نادت باستخدامها المؤسسات المالية الدولية مثل صندوق النقد والبنك الدوليين عقب الأزمة المالية التي اجتاحت أسواق دول جنوب شرق آسيا عام 1998م والخسائر التي خلفتها أحداث (11) سبتمبر عام 2001م وما ترتب عليها من الكشف عن حالات الفساد الإداري وانهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبرى مثل شركة (Enron) للطاقة، شركة (World com) للاتصالات والتي أسهمت في الإضرار بالاقتصاد الأمريكي وحقوق المساهمين في تلك الشركات، ووسعت من انتشار مصطلح حوكمة الشركات[1]. ويعرف مبدأ حوكمة الشركات بأنه " تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات وخاصة شركات الاكتتاب العام لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحوا عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين"[2]. وتكتسب جودة المراجعة الخارجية أهميتها كأداة هامة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمنشأة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة فيها، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المنشأة والإجراءات المتخذة لمواجهتها، وبما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد من درجة الثقة بين المنشأة والمساهمين[3].

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2005) [1]، "المراجعة الخارجية وعولمة أسواق رأس المال"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م)، ص ص 692 – 698 .

[2] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م)، ص 311 .

[3] الوكيل، حسام السعيد، مرجع سابق، ص 14 .

المبحث الثاني: عناصر تحسين جودة المراجعة

يؤدي انخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة. ولذلك فإن تحسين جودة المراجعة يتطلب توافر عدد من العناصر التي تزيد من كفاءة انجاز المراجعين لمهامهم، وبما يعزز من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة، والذي يتحقق من خلال عددٍ من العناصر من أهمها الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، تفعيل المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات، وتشكيل لجان المراجعة في المنشآت محل المراجعة.

المطلب الأول: الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة

في إطار سعي المنظمات المهنية نحو إصدار معايير تحكم أداء مراجعي الحسابات، قامت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار بيان معايير التدقيق رقم (1) عام 1947م، والذي تضمن تسعة معايير، كما تم اعتماد المعيار العاشر عام 1949م[1]، وقد قسمت المعايير إلى ثلاث مجموعات، منها ثلاثة تمثل المعايير العامة، ثلاثة تمثل معايير العمل الميداني، وأربعة تمثل معايير التقارير[2]. وقد ترتب على صدور معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات الإيضاح المفسرة لها في الولايات المتحدة الأمريكية وجود أسس علمية ومهنية اعتمدتها العديد من البلدان في تنظيم مزاولة مهنة المراجعة إلى أن بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين في إصدار معايير التدقيق الدولية في يوليو 1979م[3]. وتعد معايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بمثابة إطار عام لمختلف الجوانب المرتبطة بمزاولة مهنة المراجعة والهادفة إلى رفع مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، وذلك على اعتبار أن التزام المراجع بتلك المعايير خلال جميع مراحل عملية المراجعة يضمن الحد الأدنى من جودة المراجعة ويساهم في تمكين المراجعين من تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية بمستوى مرتفع من الجودة[4].

---

[1] بامشموس، عبدالله أحمد عمر، "معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية"، (جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2003م)، ص 35.

[2] الرباعي، يوسف عبده راشد (2002)، " مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج"، (الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص 78 .

[3] فايد، أحمد محمد عبدالرؤف، " نحو إطار فكري لمعايير أداء وظيفة المراجعة على النطاق الدولي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، القاهرة، 1994م، ص 1749 .

[4] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، "أصول مراجعة الحسابات"، (صنعاء، مركز الأمين للنشر والتوزيع وخدمات الحاسب الآلي، 2005م)، ص 42 .

ويرى الباحث أن على المراجع – وهو بصدد تنفيذ عملية المراجعة – النظر إلى معايير المراجعة المتعارف عليها على أنها تمثل معايير لأدنى مستوى من الأداء وليست معايير مثالية، وذلك لما تتسم به تلك المعايير من العمومية والشمول، على اعتبار أن تلك المعايير لا تتعلق بحالة أو عدد محدود من الحالات التي يواجهها المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث أنها تمثل إطارا عاما يتسم بالشمول لعملية مراجعة القوائم المالية، مما يفسح المجال للمراجع لإصدار أحكامه الشخصية في ضوء خبرته المهنية بما يتناسب مع كل حالة من الحالات التي يواجهها أثناء تنفيذ عملية المراجعة. وفيما يلي نتناول أهم معايير المراجعة ودورها في تحسين جودة المراجعة.

2-1-1 التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات

2-1-1-1 أهمية التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات

إن تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة يتطلب تنفيذ عملية المراجعة بواسطة أشخاص حصلوا على تأهيل علمي ملائم في مواد المحاسبة والمراجعة خلال سنوات الدراسة في الجامعات والمعاهد المتخصصة، وتعزيز التأهيل العلمي لمراجع الحسابات بخبرة مهنية تساعد المراجع على التحليل الدقيق والتقييم السليم لمختلف الجوانب المرتبطة بعملية المراجعة في جميع مراحلها. ونظرا لأهمية التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات للوفاء بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وتحسين مستوى جودة أدائها، مما جعلها تحتل الصدارة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث نص المعيار العام الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها على أنه " يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين"[1]. ولذلك فقد شددت العديد من الدراسات على أن جودة أداء عملية المراجعة تزداد بزيادة الخبرة العلمية والعملية لمراجع الحسابات وأعضاء مكتبه[2]. وعلى الرغم من أن لجنة معايير المراجعة الدولية لم تفرد معيارا مستقلاً للتأهيل العلمي والخبرة المهنية للمراجع ضمن معايير التدقيق الدولية، إلا أنها أوضحت أهمية ذلك ضمن فقرات بعض المعايير الأخرى، حيث نصت الفقرة (4) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) بشأن الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية على أنه يجب أن يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن ضمن تلك القواعد الكفاءة والعناية المهنية، وذلك لدورها في تحسين أداء مراجعي الحسابات وبالتالي تحسين جودة

---

[1] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، " المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة د/ محمد محمد عبدالقادر الديسطي ،(الرياض، دار المريخ للنشر، 2002م)، ص 41 .

[2] طلبه، علي إبراهيم (1994)، " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ملحق العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، يناير 1994م ، ص 1296.

المراجعة[1]، كما أوضحت الفقرة (17) من الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أهمية ارتباط قبول المراجع لعملية المراجعة بمدى توفر مجموعة من العوامل التي تؤكد أن المتطلبات الأخلاقية المناسبة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية سيتم الوفاء بها[2]، كما شددت الفقرة (6) من معيار التدقيق الدولي رقم (220) بشأن ضبط جودة أعمال التدقيق على ضرورة أن تلتزم منشآت المراجعة بتعيين موظفين مؤهلين حصلوا على تدريب مهني جيد، ولديهم كفاءة مهنية تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم بالعناية اللازمة[3].

وقد أكد المشرع اليمني على أهمية التأهيل العلمي لمراجع الحسابات، حيث اشترطت المادة (5) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات حصول المتقدم لنيل إجازة محاسب قانوني على مؤهل جامعي تخصص محاسبة لا يقل مستواه على درجة البكالوريوس، كما اشترطت المادة السابقة أن يكون لدى المتقدم للحصول على إجازة محاسب قانوني خبرة لاحقة للمؤهل في مجال المراجعة وتدقيق الحسابات، أو التدريس لدى إحدى الكليات أو الجامعات أو المعاهد العليا في مجال المحاسبة والمراجعة كما يلي[4]:-

- أربع سنوات لاحقة لمؤهل البكالوريوس.
- سنتان لاحقتان لمؤهل الماجستير.
- سنة واحدة لاحقة لمؤهل الدكتوراه.

وقد أكدت المادة (45) من القانون سالف الذكر على أهمية التزام مراجع الحسابات بالعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته، بما يتلائم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه، كما أكدت المادة (46) من نفس القانون على أهمية التزام مراجع الحسابات بالعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة، وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة[5].

وتتضح أهمية التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في تحسين جودة تنفيذ عمليات المراجعة، من خلال التأثير في طبيعة الأحكام التي يصدرها المراجع في مواجهة مختلف الحالات التي تقابله أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث تزداد ملائمة الأحكام المهنية التي يصدرها المراجع بزيادة خبرته المهنية؛ نظراً لأن إلمام المراجع بطبيعة حالات الغش والتحريفات الجوهرية التي قد

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005م)، ص 200 .

[2] نفس المرجع، ص 181 .

[3] نفس المرجع، ص 238 .

[4] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، عدد (8)، إبريل 1999م، ص ص 2 – 3 .

[5] نفس المرجع، ص 14 .

تتضمنها القوائم المالية، وطبيعة المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة تساعد المراجع علـــى تنفيـــذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشافها وإصدار أحكامه المهنية الملائمـــة بـــشأنها[1]، وذلك لأن فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية يمكن أن تزداد في الحالتين التاليتين[2]:-

- فشل المراجع في اكتشاف أو التعرف على الأخطاء والتحريفات الجوهرية، بسبب تنفيذه لعملية مراجعة دون المستوى، أو لعجزه في تنفيذ عملية المراجعة نتيجة عدم كفاءته المهنية.
- أن المراجع يمكنه اكتشاف أو التعرف على الأخطاء والتحريفات الجوهرية ولكنه يفشل في التقرير عنها أو وضعها في الشكل الصحيح.

ولذلك يرى الباحث أهمية التحاق المراجع بالدورات التدريبية المتخصصة لدورها في تحقيق منافع كبيرة للمراجع، تتمثل في توسيع مداركه وزيادة خبرته المهنية بطبيعة المشاكل المحاسبية التي قد يواجهها وأساليب معالجتها، مع التأكيد على أهمية إلزامية التحاق المراجع بالبرامج التدريبية، نظراً لأن عدم إلمام المراجع بالتطورات الحديثة في مجالات الممارسة المهنية أو التعديلات في القوانين والتشريعات التي ترتبط بأداء مراجع الحسابات تساهم في تنفيذ عملية المراجعة بمستوى منخفض من الجودة، وتزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يزيد من احتمالات تعرضه للخسائر المادية لتعويض الأطراف المستفيدة من القوائم المالية عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، بالإضافة إلى الإضرار بالسمعة المهنية لمراجع الحسابات واحتمال فقدان عملاء المراجعة.

2-1-1-2 عناصر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات

تتمثل أهم عناصر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات فيما يلي :-

1- هدف التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات

يساهم التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات في رفد مجال الممارسة المهنية بكوادر تتمتع بتأهيل علمي جيد وخبرة مهنية مناسبة تؤهلهم لتنفيذ عمليات المراجعة بكفاءة وفعالية، وتساهم في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة[3]، خاصة في ظل ما تواجهه مهنة المراجعة من تغيرات دائمة ومستمرة في بيئة مزاولة مهنة مراجعة الحسابات، نتيجة الزيادة في حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وظهور المشاكل المعاصرة في مجال المحاسبة والمراجعة

---

[1] علي، عبدالوهاب نصر (1999)، " العوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية – دراسة مسحية وانتقاديه"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، عدد (2)، القاهرة، أكتوبر 1999م، ص 30.

[2] Fearnley. Stella , Beattie. Vivien , and Brandt. Richard , op.cit, p 40 .

[3] صيام، وليد زكريا، أبو أحميد، محمد فؤاد، " مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني"، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، مجلد (20)، عدد (2)، جده، 2006م، ص 206 .

والتغيرات الاقتصادية، والتعديلات في التشريعات والقوانين وتأثيرها على أنشطة المنشآت محل المراجعة وأساليب الرقابة عليها.

2- المعرفة

يقصد بالمعرفة "إدراك وفهم الأحداث والحقائق"[1]، وعادة ما يكتسب المراجع هيكل المعرفة الجيدة من خلال الخبرة[2]، خاصة في ظل تطبيق مبدأ مشاركة المعرفة بين العاملين في مكتب المراجعة، من خلال تنفيذ الدورات التدريبية المتخصصة وتبادل الخبرات والمعلومات بين العاملين في مكتب المراجعة. وترجع أهمية مشاركة المعرفة بين العاملين في مكتب المراجعة نظراً لما يلي[3]:-

- إن بيئة التنظيم الحالي لمهنة المراجعة ومعايير المراجعة تشدد الضغوط على مكاتب المراجعة لتعزيز كفاءة وفعالية جودة المراجعة، مما يؤكد حاجة مكاتب المراجعة في العمل على إيجاد وتكامل ومشاركة استخدام المعرفة التي تمكن المراجعين من التعرف على أنشطة الرقابة في المنشأة محل المراجعة، لدورها في المحافظة على المزايا التنافسية لمنشأة المراجعة، والتي تتضمن مزايا ملموسة فيما يتعلق بكسب الوقت وتخفيض تكاليف تنفيذ عملية المراجعة .
- إن الارتباط بالمنشأة محل المراجعة يتضمن تكليف مجموعة من الأفراد الذين يوكل إلى كل منهم تأدية مهمة منفصلة عن مهام الأفراد الآخرين في الفريق، ولذلك فإن المعرفة الجيدة لفريق المراجعة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة يمكن من التخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة المختلفة وفق خبرتهم بطبيعة نشاط المنشأة وتعقد عملياتها، وبما يساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة.

وتتمثل مجالات المعرفة التي يجب على المراجع اكتسابها فيما يلي:-

أ- **مجال المعرفة العامة**، والتي توفر للمراجعين أساساً منطقياً في التعرف على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، تمكنهم من اتخاذ القرارات بشأن مختلف الحالات والظروف التي تقابلهم أثناء تأدية مهامهم، سواء المرتبطة بالظروف العامة أو ظروف الممارسة المهنية، وتساهم في تحسين القدرات الذهنية لمراجعي الحسابات ومستوى أدائهم لمهامهم.

ب- **المعرفة بالتنظيم وبيئة الأعمال**، وذلك من خلال الاطلاع على إصدارات المنظمات المهنية لمعايير المراجعة والنشرات المفسرة لها وقواعد آداب السلوك المهني، والإدراك الجيد لمراجع الحسابات لتوقعات المجتمع بطبيعة الدور الذي تمارسه مهنة المراجعة في الوفاء باحتياجات

---

[1] Vera-Munoz, Sandra., Ho, Joanna., and Chow, Chee.," Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting firms", Accounting Horizons, vol.20,No.2, June 2006, p 135 .

[2] Shelton, Sandra., "The Effect of Experience on the use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment", The Accounting Review,vol.74, No.2,April 1999, p 219 .

[3] Vera-Munoz, Sandra., Ho, Joanna., and Chow, Chee., op. cit, p 134 .

الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، والتي تعتمد غالباً على الرأي الفني للمراجع في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، مع التأكيد على أهمية إدراك مراجع الحسابات لطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة وأسلوب تنظيمها وشكلها القانوني ومصادر تمويلها والقوانين والتشريعات التي تعمل في ظلها[1]، وغيرها من المعلومات التي تعد ضرورية لمساعدة المراجع في تنفيذ مهامه بكفاءة وفعالية، وذلك على اعتبار أن المعرفة الجيدة لمراجع الحسابات بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة تساعد في التعرف على حالات الخطأ والغش والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية[2].

ج- **المعرفة بالتطورات الحديثة في تكنولوجيا المعلومات،** حيث أدت التطورات السريعة في تكنولوجيا المعلومات وأساليب معالجة البيانات والتقرير عن نتائجها، إلى تطور دور المراجع واتساع مهامه وتعقدها، مما يتطلب من المراجع المعرفة بالتطورات الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات المرتبطة بتصميم الأنظمة المحاسبية، وأساليب تشغيلها، وكيفية الرقابة عليها وتحديد أوجه القصور فيها وأساليب معالجتها[3].

د- **المعرفة الجيدة بالمحاسبة والمراجعة والمواد ذات الصلة،** حيث يرتبط نجاح مراجع الحسابات في تنفيذ عمليات المراجعة بكفاءة وفعالية بالحصول على قدر جيد من المعرفة بطبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة، والذي يتأتى من خلال إلمام المراجع بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة والأساليب والإجراءات المحاسبية، سواء المتعلقة بتسجيل الأحداث الاقتصادية أو التقرير عنها. كما يجب أن يكون لدى مراجع الحسابات معرفة ملائمة بمبادئ الإدارة والإحصاء، والعلوم السلوكية ومهارات الاتصال مع الآخرين[4].

2-1-2 الاستقلال والحياد أثناء تنفيذ عملية المراجعة

2-1-2-1 مفهوم الاستقلال وأهميته

يعد تعريف DeAngelo لمفهوم استقلال مراجع الحسابات من أفضل التعريفات في الدراسات الأكاديمية، والذي يرى بأنه" الاحتمال المشروط للتقرير عن المخالفات المكتشفة"[5]، كما عرف Knapp مفهوم استقلال مراجع الحسابات على أنه "المقدرة على مقاومة ضغوط العملاء"[6]، وقد عرف بوتين مفهوم استقلال المراجع على أنه " نزاهة واستقامة ونضج المراجع، وتمتعه

---

[1] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 63 .

[2] Hammersley, Jacqueline., "Pattern Identification and Industry- Specialist Auditors", The Accounting Review , vol .81,No.2, March 2006, p 311 .

[3] الرباعي، يوسف عبده راشد (2002)، مرجع سابق، ص 80 .

[4] نفس المرجع، ص ص 80 – 81 .

[5] Fearnley, Stella. , Beattie, Vivien. , and Brandt, Richard., op.cit, p44 .

[6] Ibid, p 44 .

بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة"[1]. أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرف مفهوم استقلال مراجع الحسابات بأنه" حالة العقل التي تسمح بتقديم رأي دون أن يكون عرضة لتأثير تشويهات الرأي المهني، والتي تسمح للفرد بالتصرف بصورة سليمة وممارسة الموضوعية والشك المهني"[2]. كما عرف أرينز و جيمس مفهوم الاستقلال في المراجعة على أنه "وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة، تقييم النتائج، وإصدار تقرير المراجعة "[3]. ويعد الاستقلال من أهم السمات التي يجب على المراجع الالتزام بها خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة، نظراً لطبيعة التعارض بين مصالح معدي القوائم المالية ومستخدميها، وذلك على اعتبار أن قيمة خدمات المراجعة تعتمد على افتراض أن مراجعي الحسابات يتمتعون بالاستقلالية عن تأثير إدارة المنشأة محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية[4]. وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالاشتراك مع لجنة الأوراق المالية والبورصات بإنشاء مجلس معايير الاستقلال عام 1997م، والذي يتكون من ثمانية أعضاء أربعة منهم محاسبون قانونيون وأربعة أعضاء من الجمهور، وقد حددت مسؤوليات مجلس معايير الاستقلال فيما يلي[5]:-

- وضع إطار تنظيمي لتقييم مدى استقلالية المحاسبين القانونيين.
- التعرف على قضايا الاستقلال من خلال لجنة قضايا الاستقلال، وهي مجموعة من المعاونين لمجلس معايير الاستقلال مكونة من ثمانية أعضاء جميعهم محاسبين قانونيين.
- إصدار معايير وقواعد تمنع مكاتب المحاسبة من قبول المهام التي من شأنها التأثير على استقلال وجودة مراجعة القوائم المالية.

وقد قام مجلس معايير الاستقلال عام 1999م بإصدار المعيار الأول للاستقلال والذي نص على ضرورة إفصاح المراجع كتابة أمام لجنة المراجعة في المنشأة محل المراجعة عن العلاقة بين المراجع ومختلف الأطراف ذات الصلة بالمنشأة والتي يمكن أن يكون لها تأثير على متطلبات استقلالية المراجع وفق تقديراته، كما تضمن المعيار ضرورة عقد اجتماع سنوي بين المراجع ولجنة المراجعة لمناقشة القضايا المؤثرة على استقلاليته[6]. وقد تضمنت معايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار الثاني من المعايير العامة، والذي

---

[1] بوتين، محمد، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008م)، ص 38 .

[2] Fearnley, Stella. , Beattie, Vivien. , and Brandt, Richard., op.cit, p 44 .

[3] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 118.

[4] Shockley, Randolph., "Perceptions of Auditors Independence : An Empirical Analysis", The Accounting Review , vol.Lvi, No.4, October 1981, p 785 .

[5] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص ص 191- 193 .

[6] نفس المرجع، ص 193 .

شدد على أهمية استقلال المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث نص المعيار على أنه " يجب أن يتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني"[1]، وذلك على اعتبار أن مقدرة المراجع في التقرير عن حالات الخطأ والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية يعتمد على استقلال مراجع الحسابات، خاصة في ظل تزايد القلق بشأن استقلالية المراجع، والذي أدى بدوره إلى زيادة الضغوط على مهنة المراجعة لإتباع خطوات ايجابية لتقليل احتمالات فقدان المراجعين لاستقلاليتهم[2]، حيث ينظر إلى استقلال مراجع الحسابات بمثابة حجز الزاوية في مهنة المراجعة، على اعتبار أن المراجعة تفقد قيمتها بفقدان المراجع لاستقلاليته[3]، كما أن مراجعي الحسابات الذين يتمتعون بدرجة عالية من الاستقلال أثناء تنفيذ عملية المراجعة تزيد الاحتمالات لديهم للتقرير عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية[4].

وعلى الرغم من أن معايير التدقيق الدولية لم تفرد معياراً خاصاً لبيان أهمية استقلال المراجع عند تنفيذ مهامه، إلا أنه تم الإشارة إلى أهمية استقلال المراجع ضمن فقرات عدد من معايير التدقيق الدولية كما يلي :-

1- تضمنت الفقرة (4) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) بشأن الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية بأن على مدققي الحسابات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومن بين تلك المبادئ استقلال المراجع وعدم تحيزه لصالح أي من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة[5].

2- أوجبت الفقرة (12) من معيار التدقيق الدولي رقم (220) بشأن رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية على شريك عملية المراجعة تقييم مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية، وذلك من خلال الحصول على معلومات مناسبة من المنشأة لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تمثل تهديدا للاستقلالية، والعمل على تقييم تلك المعلومات وتحديد ما إذا كانت تلك الحالات تمثل تهديدا لاستقلالية عملية التدقيق، واتخاذ الإجراءات المناسبة لتلافي تلك التهديدات أو تقليلها إلى أدنى مستوياتها. كما أوضحت الفقرة (13) من نفس المعيار على أنه في حالة عدم فعالية الإجراءات المتخذة في استيفاء أو تقليل التهديد إلى مستوى مقبول، فإنه

---

[1] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 41 .

[2] Shockley, Randolph., op.cit, p 786 .

[3] غالي، جورج دانيال (2003)، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003م)، ص 15.

[4] أحمد، أحمد أنيس،"العلاقة بين المسئولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية"، (جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2005م)، ص 94 .

[5] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 200 .

يتوجب على المراجع تحديد الإجراءات المناسبة في مثل هذه الحالة والتي قد تشمل إلغاء النشاط أو المصلحة التي تخلق التهديد أو الانسحاب من عملية المراجعة[1].

3- تضمنت الفقرة (7) من معيار التدقيق الدولي رقم (300) بشأن التخطيط لتدقيق البيانات المالية أهمية المحافظة على استقلالية المراجع عن المنشأة محل المراجعة، وبما يساعد على تحسين مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، ويقلل من المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة إلى أدنى مستوياتها[2].

4- أوجبت الفقرة (9) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (600) بشأن الاستفادة من عمل مدقق آخر على ضرورة إعلام المدقق الرئيسي للمدقق الآخر بمتطلبات الاستقلالية لكل من المنشأة والمدقق الآخر، والحصول على كتاب من المدقق الآخر يضمن التزامه بتلك المتطلبات[3].

5- تضمنت الفقرة (9) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (620) بشأن الاستفادة من عمل خبير بأن على المراجع تقييم موضوعية الخبير الذي سيقرر الاستعانة به، والعمل على تجنب الاستعانة بخبير يعمل في المنشأة محل المراجعة أو تربطه مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة بها[4].

وقد أكد المشرع اليمني على أهمية استقلال مراجع الحسابات، وبما يمكنه من تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، حيث حددت المادة (52) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات عدداً من الأنشطة التي يحظر على مراجع الحسابات القيام بها، بهدف المحافظة على استقلاليته، ومن أهم تلك الأعمال[5]:-

- العمل في وظائف الدولة أو القطاع العام أو المختلط أو الخاص سواء كان بأجر أو بدون أجر باستثناء أساتذة الجامعات اليمنية.
- احتراف الأعمال التجارية أو الصناعية أو أية مهنة أخرى.
- قبول التكليف بالعمل كمحاسب قانوني في أي جهة يكون شريكاً فيها أو عضو مجلس إدارتها أو قائماً بأي عمل إداري أو تجاري أو مالي فيها أو أن يكون قريباً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو المدير العام حتى الدرجة الرابعة ويكون باطلاً كل تكليف بذلك.
- التعامل مع الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها بالشراء أو البيع أو المقايضة أو الاستئجار أو ما في حكم ذلك ولا يسري هذا الحظر على التعامل الذي يتم طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة.

---

[1] نفس المرجع، ص 260 .

[2] نفس المرجع، ص 337 .

[3] نفس المرجع، ص 557 .

[4] نفس المرجع، ص 567 .

[5] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية ، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص ص 15 – 16.

- أن يدقق حسابات وحدة سبق له العمل بها كموظف ما لم يمضي على تركة العمل فيها ثلاث سنوات على الأقل.

كما أكدت الفقرة (4) من المادة (29) في القانون رقم (38) لسنة 1998م بشأن البنوك عدم جواز الجمع بين عمل المحاسب القانوني والاشتراك في تأسيس البنك أو عضوية مجلس إدارته أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيه، كما لا يجوز أن يكون للمحاسب القانوني لأي بنك أي مصلحة في البنك وكل شخص تصبح له مصلحة بعد تعيينه محاسباً قانونياً لأي بنك يتحتم عليه التوقف عن كونه محاسباً قانونياً له[1]. وقد أكد قانون الشركات التجارية على أهمية استقلال مراجع الحسابات، حيث نصت الفقرة (3) من المادة (160) في القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية على أن تعيين مراجع الحسابات وتحديد أتعابه يعد من اختصاصات الجمعية العامة للمساهمين، وذلك بهدف ضمان استقلالية مراجع الحسابات والحد من مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع أو التدخل في أدائه أثناء تنفيذ عملية المراجعة[2]، كما أوضحت الفقرة (ج) من المادة (174) في القانون سالف الذكر على أنه يكون تعيين مراقب الحسابات* وتجديد تعيينه وتقدير مكافآته بقرار من الجمعية العامة، كما بينت الفقرة (ب) من المادة (175) من قانون الشركات التجارية سالف الذكر عدم جواز الجمع بين عمل المراجع والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها، أو القيام بأي عمل فني أو إداري فيها ولو على سبيل الاستشارة، كما أوضحت نفس الفقرة بأنه لا يجوز أن يكون المراجع شريكاً لأحد مؤسسي الشركة أو أحد أعضاء مجلس إدارتها أو موظفاً لديه أو من أقربائه إلى الدرجة الرابعة[3].

وقد أكد المشرع الجزائري على أهمية استقلال مراجعي الحسابات، حيث أوضحت المادة (16) من القانون رقم (8) لعام 1991م بشأن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أن ضمان ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يتحقق من خلال[4]:-

- عدم القيام بأي نشاط تجاري بصفة تاجر لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية كمهنة.

---

[1] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (38) لسنة 1998م بشأن البنوك، عدد (24)، جزء (1)، ديسمبر 1998م، ص 43 .

[2] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، عدد (7)، جزء (1)، إبريل 1997م، ص 47 .

* استخدمت بعض القوانين مصطلح مراقب الحسابات أو المحاسب القانوني للدلالة على مراجع الحسابات الخارجي.

[3] نفس المرجع، ص 52 .

[4] المجلس الوطني للمحاسبة، " مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة"، (الجزائر، منشورات الساحل، 2002)، ص 9 .

- عدم القيام بأي وظيفة بأجر يترتب عليها نشوء صلة خضوع قانوني ما عدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة حسب التشريع المعمول به أو في الحالات المنصوص عليها في المادتين 12 ،13 من هذا القانون.

كما أوضحت المادة (17) من القانون سالف الذكر عدم جواز قيام الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتقديم أي خبرة أو استشارة لصالح مؤسسات يملكون فيها حصصاً ولو بصفة غير مباشرة[1]، كما حرص المشرع الجزائري على تأكيد أهمية استقلال مراجع الحسابات، حيث بينت المادة (30) من نفس القانون بأن تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية[2]، كما أوضحت المادة (44) من نفس القانون على أن تحديد أتعاب محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظ أو محافظي الحسابات طبقاً للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به[3]، كما حرص المشرع الجزائري إلى تدعيم استقلالية المراجع، حيث أوضحت المادة (33) من القانون سالف الذكر بأنه لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو ضمانات أن يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها، كما أوضحت المادة (34) من القانون سالف الذكر بأنه يمنع محافظ الحسابات من الآتي[4]:-

- القيام برقابة شركات يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- أن يشغل منصباً بأجر في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.

كما حرص المشرع الجزائري على ضمان استقلالية المراجع من خلال تحديد فترة قصوى للارتباط بين مكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة، حيث أوضحت المادة (31) من القانون سالف الذكر بأنه تدوم فترة وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة، على أنه يمكن الارتباط بين المنشأة ومحافظ الحسابات من جديد بعد مرور ثلاث سنوات من الارتباط السابق بين المنشأة ومحافظ الحسابات[5].

ويؤيد الباحث أهمية استقلال مراجع الحسابات في التقليل من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي، حيث أن استقلال المراجع وعدم ممارسة أي ضغوط عليه أو

---

[1] نفس المرجع، ص 9 .

[2] نفس المرجع، ص 12 .

[3] نفس المرجع، ص 14 .

[4] نفس المرجع، ص 12 .

[5] نفس المرجع، ص 12 .

محاولات التدخل في مهامه، يزيد من مقدرة المراجع على تنفيذ اختبارات مراجعة أكثر فعالية تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وبما يساهم في تحسين جودة المراجعة، وتزيد من ميل المراجع في التقرير عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية.

2-1-2-2 مجالات استقلال مراجع الحسابات

يتطلب استقلال المراجع تحقق الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر كما يلي:-

أولا : الاستقلال الذهني (الاستقلال في الواقع)

يقصد بالاستقلال الذهني مدى مقدرة المراجع على أن يكون مستقلا من حيث الوضع أو حالته الذهنية، والمحافظة على اتجاه غير متحيز في مختلف الأمور المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة[1]، سواء عند التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء تنفيذ اختباراتها أو التقرير عن نتائجها، والذي يتحدد بمدى مقدرة المراجع على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة أو غيرها من الأطراف في تحديد أو تعديل أو استبعاد أي جزء من اختبارات المراجعة المخطط تنفيذها[2]، والحد من الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة أو محاولات التدخل في أداء المراجع بقصد التأثير في الحقائق المكتشفة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي التأثير على طبيعة الرأي الفني الذي يصدره المراجع بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، والذي يتطلب من المراجع ما يلي[3] :-

- الحد من تدخل إدارة المنشأة محل المراجعة أو غيرها من الأطراف في وضع أو تعديل أو استبعاد أي من اختبارات المراجعة خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة.
- تجنب استبعاد التقرير عن بعض العناصر ذات الأهمية النسبية من تقرير المراجعة المرفق بالقوائم المالية، خاصة في ظل الإدراج المسبق لتلك العناصر في المناقشات السابقة مع إدارة منشأة العميل أو إدراجها ضمن التقارير المرفوعة إلى لجنة المراجعة، نظراً لما يترتب على ذلك من إثارة الشكوك بشأن استقلال المراجع وأدائه المهني.
- تجنب استخدام العبارات العامة أو الغامضة، سواءً عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.

ثانيا : الاستقلال الظاهر للمراجع

---

[1] Krishnan, Jayanthi., Sami, Heibatollah., and Zhang, Yinqi., "Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of Auditor independence?", Auditing : A journal of practice & theory, vol.24, No.2, November 2005, p 112 .

[2] لطفي، أمين السيد أحمد (2005) [1]، مرجع سابق، ص 456 .

[3] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 74.

يقصد بالاستقلال الظاهر للمراجع أن ينظر مختلف مستخدمي القوائم المالية للمراجع على أنه مستقل، ويتحقق ذلك من خلال عدم وجود مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة للمراجع في المنشأة التي يتولى مراجعة حساباتها. ويتأثر استقلال المراجع في الظاهر إذا تحقق للمراجع خلال فترة تنفيذ عملية المراجعة أو عند إبداء الرأي أي من الأمور التالية[1]:-

1- وجود مصلحة مالية للمراجع بصورة مباشرة في منشأة العميل.
2- إدارة ممتلكات العميل أو العمل أميناً لاستثماراته.
3- الدخول في استثمارات مشتركة مع مشروعات العميل أو أحد الموظفين أو المدراء أو المساهمين الرئيسيين في منشأة العميل، على أن تمثل تلك الاستثمارات جزءاً هاماً من صافي ثروة المراجع أو مكتب المراجعة التي ينتمي إليه المراجع.
4- عمليات الإقراض والاقتراض بين المراجع والمنشأة محل المراجعة أو أحد مدراء منشأة العميل، باستثناء القروض من المؤسسات المالية التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها، على أن يتم الاقتراض وفقا للإجراءات والشروط والمتطلبات العادية.

2-1-3 بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة

يرتبط نجاح المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية بمستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ولذلك فإن فشل عملية المراجعة بسبب إهمال المراجع وعدم بذل العناية المهنية الواجبة تعرض المراجع للمساءلة القانونية بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وتزيد من احتمالات تعرض المراجع للخسائر المادية لتعويض المنشأة محل المراجعة أو الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية عن الضرر الذي أصابها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات[2].

وقد شددت معايير المراجعة على أهمية التزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث أوضح المعيار العام الثالث من معايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنه " يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير"[3]. كما أكدت الفقرة (4) من معيار التدقيق الدولي رقم (200) بشأن الأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية على أهمية التزام المراجع بقواعد السلوك المهني، ومنها الكفاءة وبذل العناية المهنية أثناء تنفيذ عملية المراجعة[4]. ووفقاً لذلك فإن على

---

[1] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص ص 51- 52 .

[2] لطفي، أمين السيد أحمد (2001)، "المسئولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع"، (القاهرة، بدون دار نشر، 2001م)، ص ص 35-36 .

[3] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 41 .

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 200 .

مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة في جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة سواءً في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أو في مرحلة تنفيذ اختبارات المراجعة أو عند التقرير عن نتائجها، وبما يساعد المراجع في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وجمع أدلة الإثبات وتقييم مدى كفايتها وملائمتها في توفير الأساس المعقول لتكوين الرأي الفني للمراجع حول صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة. وقد أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (1) الصادرة في نوفمبر 1972م على أهمية إدراك المراجع لإمكانية وجود حالات غش أو احتيال أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وما يترتب عليها من تأثير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة محل المراجعة ونتائج عملياتها، مما يتطلب من المراجع بذل مستوى أعلى من جهد المراجعة والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة والحفاظ على نزعة الشك المهني، مما يزيد من مقدرة المراجع على اكتشاف حالات الخطأ والغش التي قد تتضمنها القوائم المالية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبما يساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[1].

وقد أكد المشرع اليمني على أهمية التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية الملائمة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث أوضحت المادتين (43)،(44) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات أهم واجبات المحاسب القانوني فيما يلي[2]:-

- الالتزام بالأصول المهنية وبذل العناية الكافية في تأدية مهام المراجعة وإبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وأن يشير بوضوح إلى مدى كفاية وملائمة الإفصاح فيها.
- مراعاة مدى الالتزام بالقوانين النافذة والتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل عملائه.

كما يجب على المراجع إعداد أوراق العمل الخاصة بإنجاز عملية المراجعة في جميع مراحلها وتوثيقها[3]، وبما يمكن من استخدامها في توفير تأكيد على تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة والالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة وجمع أدلة الإثبات الكافية، والتي تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وتعزز ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء المراجع ونتائج عملية المراجعة[4].

ولذلك يرى الباحث أن نجاح المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة يتطلب حصول المراجع على معرفة جيدة بما يلي:-

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2005) [2]، "مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م) ، ص ص 314- 317.

[2] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 14 .

[3] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 54.

[4] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 81.

- طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والصناعة التي تنتمي إليها، والنظام المحاسبي المستخدم، والهيكل التنظيمي للمنشأة وأساليب تمويلها، ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل المراجعة وأساليب معالجتها.
- السياسات المحاسبية المطبقة في المنشأة محل المراجعة، ومدى سلامتها، وكفاية الإفصاح للبيانات المالية.
- طبيعة القوانين والتشريعات التي تعمل المنشأة في ظلها، واللوائح والتعليمات التي تنظم سير العمل فيها.

كما يرى الباحث أنه نظراً لما يتسم به مفهوم العناية المهنية الواجبة من العمومية والشمول، نظراً لاختلاف مفهوم العناية المهنية الواجبة من شخص لآخر، فإن تنفيذ عملية المراجعة بالعناية المهنية الواجبة يتطلب الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني والإرشادات التي تصدرها المنظمات المهنية المهتمة بمزاولة مهنة المراجعة، والهادفة إلى المحافظة على مستوى ملائم من الجودة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، كما يجب على المراجع فهم طبيعة المهام التي يكلف بتنفيذها، وتحديد التوقيت المناسب لتنفيذ اختبارات المراجعة، والتخصيص الجيد للمراجعين المساعدين على مهام المراجعة، وتحديد الفترة الزمنية الكافية لإنجاز عملية المراجعة، والالتزام بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييم موضوعيتها لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها في تكوين الرأي الفني للمراجع بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

2-1-4 التخطيط الجيد لعملية المراجعة والإشراف السليم على أداء المساعدين

2-1-4-1 أهمية تخطيط عملية المراجعة

يمثل التخطيط الجيد أحد العناصر الضرورية لضمان تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة[1]، حيث يعد التخطيط الجيد العنصر الأساسي لضمان نجاح عملية المراجعة[2]، ولذا فقد تضمنت معايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار الأول من معايير العمل الميداني والذي نص على أنه "يجب أن يتم تخطيط العمل

---

[1] Abdel Khalik, Rashad., Snowball, Doug., and Wragge, John., " The Effects of Certain Internal Audit Variables on the planning of external audit programs", The Accounting Review, vol. IVIII, NO.2, April,1983, P.215.

[2] الرباعي، يوسف عبده راشد (2002)، مرجع سابق، ص 85 .

وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم"[1]. كما أكدت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أهمية التخطيط لعملية المراجعة، حيث أوضحت الفقرة (2) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (300) بشأن التخطيط لتدقيق البيانات المالية على أنه يجب على مراجع الحسابات تخطيط عملية المراجعة كضمان لإنجاز عملية المراجعة بطريقة فعالة، كما أوضحت الفقرة (3) من نفس المعيار على أهمية وضع إستراتيجية شاملة لعملية المراجعة، وتطوير خطة المراجعة بهدف تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، كما بينت الفقرة (4) من نفس المعيار على أهمية تخطيط عملية المراجعة في التأكد من أن العناية المهنية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة، ومن أن المشاكل المحتملة قد تم تشخيصها وحلها في الوقت المناسب، كما يساعد تخطيط عملية المراجعة في إدارة وتنظيم عملية المراجعة وتكليف المراجعين المساعدين المناسبين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف عليهم خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة[2].

وقد أكد المشرع اليمني على أهمية التخطيط الجيد لعملية المراجعة، حيث أوضحت المادة (47) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، بأنه يجب على مراجع الحسابات التخطيط الملائم لتنفيذ العمل وتقسيم العمل على المساعدين والإشراف المباشر عليهم، كما يجب أن يوقع بنفسه على التقارير الصادرة منه ويجب إثبات أسماء وتوقيع المساعدين التابعين له على أوراق العمل[3].

2-4-1-2 الإستراتيجية الشاملة للمراجعة

يقوم المراجع قبل وضع الخطة التفصيلية لعملية المراجعة بإعداد إستراتيجية شاملة للمراجعة، تتضمن تحديد ووصف نطاق عملية المراجعة، بهدف تقليل المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة إلى أدنى مستوياتها[4]. وتتضمن الإستراتيجية الشاملة للمراجعة ما يلي:-

1. قرار الاستمرار مع العملاء الحاليين وإجراءات قبول العملاء الجدد

يعتمد قرار المراجع في الاستمرار بمراجعة حسابات العملاء الحاليين على تأثير عدد من العوامل، من أهمها نزاهة وسمعة إدارة منشأة العميل ومستوى التعاون مع فريق المراجعة[5]، وعادة

---

[1] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق ،ص41 .

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 336.

[3] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 14.

[4] التميمي، هادي، مرجع سابق، ص 46 .

[5] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 101 .

ما يقرر المراجع وقف التعامل مع عميل مراجعة حالي في ظل زيادة حدة المنازعات والخلافات بين إدارة المنشأة والمراجع حول تطبيق السياسات والطرق المحاسبية، أو طبيعة الرأي المهني الذي يصدره المراجع وتزايد المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة، والاختلاف حول أتعاب المراجعة وعدم الانتظام في سدادها، وحدوث خلافات بين المراجع والمنشأة، ورفع دعاوى قضائية بين الطرفين. كما يقوم المراجع في إطار تقييمه لمدى إمكانية الارتباط مع عميل جديد بالتعرف على طبيعة نشاط المنشأة ودراسة مركزها المالي ومعدل نمو نشاطها وأسباب عدم استمرارها في التعامل مع المراجع السابق. ويحصل المراجع على تلك المعلومات من خلال الاتصال بإدارة المنشأة وزيارة مركزها الرئيسي وفروعها ومراكز الإنتاج فيها، بالإضافة إلى المعلومات التي يحصل عليها المراجع عن طريق الاتصال بالمستشار القانوني للمنشأة والبنوك التي تتعامل معها، والاتصال بالمراجع السابق بناء على موافقة إدارة المنشأة[1]. وعادة ما يرفض المراجع التعامل مع منشآت الأعمال التي يتسم نشاطها بدرجة عالية من المخاطر، وبخاصة منشآت الادخار والإقراض وشركات التأمين الصحي والتأمين ضد الكوارث[2].

2. التعرف على الهدف من عملية المراجعة والمستفيدين من نتائجها

يتوقف قرار المراجع بقبول عملية المراجعة والبدء في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بناءً على المعرفة الجيدة بالهدف من عملية المراجعة والمستفيدين من نتائجها، حيث إن ارتباط الهدف من تنفيذ عملية المراجعة لمنشأة العميل بزيادة رأسمالها وطرح أسهمها للاكتتاب العام أو لأغراض الاندماج أو البيع في الأجل القريب، يزيد من حجم الاختبارات التي ينفذها المراجع، ويزيد من حرصه على بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبما يساهم في الوفاء باحتياجات الأطراف المستفيدة من تقرير المراجعة[3].

3. التعرف على طبيعة نشاط المنشأة واختيار فريق المراجعة المناسب

يرتبط نجاح المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية بمدى معرفته بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والصناعة التي تنتمي إليها، والسياسات والطرق المحاسبية المطبقة ومدى ملائمتها[4]، وبما يساعد المراجع في تقييم مخاطر احتواء القوائم المالية لأخطاء وتحريفات جوهرية، والتأكد من أن الموضوعات الهامة المرتبطة بنشاط المنشأة قد نالت عناية ملائمة، وأن تنفيذ عملية المراجعة يتم في الوقت المناسب في ظل الاختيار الجيد للمراجعين المساعدين[5]،

---

[1] دياب، محمد عبدالقادر،" دراسات في المراجعة" ، (حلوان، مطابع شركة لوتس، 2003م)، ص ص 72 – 73 .

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 288.

[3] نفس المرجع، ص ص 289– 290 .

[4] جربوع، يوسف محمود (2000) ، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"،(عمان، مؤسسة الوراق للطباعة والنشر، 2000م) ، ص 58 .

[5] بامشموس، عبدالله أحمد عمر، مرجع سابق، ص 100 .

وتحديد اختبارات المراجعة التي تتطلب الاستعانة بخبراء متخصصين لضمان تنفيذها بمستوى جودة مرتفع[1].

4. **الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل**

تعد الالتزامات القانونية للمنشأة محل المراجعة من المعلومات الهامة التي يتعين التعرف عليها بدقة؛ نظراً لأهميتها في تمكين المراجع من فهم طبيعة العلاقة بين المنشأة محل المراجعة والغير، والحقوق والمسؤوليات الناجمة عنها. ويمكن للمراجع الحصول على معلومات عن طبيعة الالتزامات القانونية الخاصة بالمنشأة من خلال الاطلاع على عقد تأسيس المنشأة ونظامها الأساسي والتشريعات واللوائح والقوانين التي تنظم سير العمل فيها[2]، والاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة، ودراسة ملفات العقود والدعاوى القضائية في المحاكم وغيرها من الوثائق التي تساعد المراجع في التعرف على الالتزامات القانونية للمنشأة والتعويضات المتوقعة بشأنها، والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية للمنشأة[3].

5. **تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر المراجعة**

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية بأنها " مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف"[4]، كما عرف مفهوم الأهمية النسبية على أنه " قيام المراجع بتوجيه الاهتمام إلى بعض العناصر التي تحتاج إلى انتباه خاص أو تزداد فيها نسبة المخاطرة- بغض النظر عن قيمتها- والتي يؤثر إخفاؤها أو عدم صحتها بشكل مادي على دلالة القوائم المالية محل التدقيق"[5]. ويعتمد المراجع في تحديد مستوى الأهمية النسبية بناء على خبرته العملية السابقة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة وطبيعة العناصر أو البنود التي تزداد احتمالات احتوائها على تحريفات جوهرية[6]. وترجع أهمية تحديد مستوى الأهمية النسبية لدورها في تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بشكل يتلاءم مع الإطار العام المحدد للتقارير المالية، والتقرير عن التحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، والعمل على اكتشاف مبالغ الأخطاء المادية الصغيرة، والتي يؤدي تكرارها خلال الفترة المالية إلى أن تصبح خطأ جوهري يؤثر في صدق وعدالة

---

[1] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 86 .

[2] دياب، محمد عبدالقادر، مرجع سابق، ص ص 106 – 107 .

[3] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ص 295- 296 .

[4] نفس المرجع ، ص 322 .

[5] عبدالله، خالد أمين، " علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية"، (عمان، دار وائل للنشر، 2004م)، ص 34 .

[6] جهماني، يوسف فرج، العمري، أحمد محمد، " العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق : دراسة ميدانية للوضع في الأردن"، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد (4)، عدد (1)، مسقط، مايو 2001م، ص 53 .

القوائم المالية، بالإضافة إلى دورها في مساعدة المراجع على التخطيط الجيد لعملية المراجعة وتنفيذ اختباراتها، وبما يمكن المراجع من تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها[1]. وتتمثل أهم العوامل التي تساعد في تحديد مستوى الأهمية النسبية فيما يلي[2]:-

- وجود سجلات محاسبية منتظمة ووضوح النظام المحاسبي المستخدم في المنشأة.
- مدى سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء المادية.
- طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة.
- صافي الدخل قبل الضريبة.
- نية المنشأة في استخدام القوائم المالية المراجعة لأغراض قانونية.
- طبيعة الأخطاء المكتشفة سواء الناجمة عن مخالفة أو تغيير في السياسات المحاسبية.
- الحكم الشخصي لمراجع الحسابات.
- حجم المنشأة محل المراجعة بالاعتماد على حجم مبيعاتها.
- وضوح السياسات والإجراءات والتعليمات داخل المنشأة ودرجة الالتزام بتطبيقها.

كما يعرف الخطر في المراجعة على أنه" قبول المراجع مستوى من عدم التأكد عند تنفيذ عملية المراجعة"[3]. ويساهم التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة في تقدير احتمالات احتواء القوائم المالية لأخطاء وتحريفات جوهرية وتحديد عناصر القوائم المالية الأكثر عرضة للتلاعب والتحريف[4]. وتصنف مخاطر المراجعة وفق مكوناتها إلى ثلاثة أنواع كما يلي:-

أ- المخاطر الضمنية

تعرف المخاطر الضمنية بأنها " قابلية رصيد حساب معين للخطأ أو التحريف الذي يكون جوهرياً بمفرده أو إذا تم جمعه مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى، وذلك بافتراض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية تتعلق به"[5]. ووفقاً لذلك فإن المخاطر الضمنية تمثل مقياساً لاحتمال احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريفات جوهرية قبل الأخذ في الاعتبار فعالية نظام الرقابة الداخلية. ويتأثر تقدير المراجع للمخاطر الضمنية بناءً على خبرته المهنية بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، ونتائج المراجعة للسنوات السابقة وسمعة ونزاهة إدارة منشأة العميل[6]، كما يجب على

---

[1] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص ص 677 – 679 .

[2] جهماني، يوسف فرج، العمري، أحمد محمد، مرجع سابق، ص 73 .

[3] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 332 .

[4] الرباعي، يوسف عبده راشد (2002)، مرجع سابق، ص ص 87 – 88 .

[5] شريم،عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 179 .

[6] البديوي، منصور أحمد، شحاته، شحاته السيد ، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003م)، ص ص 120 – 125 .

المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار عدداً من العوامل التي تساهم في ارتفاع أو انخفاض تقديراته عن مستوى المخاطر الضمنية والتي من أهمها[1]:-

- طبيعة رصيد الحساب أو نوع العمليات المالية، حيث تزداد المخاطر الضمنية المرتبطة بحساب النقدية والحسابات المبنية على التقديرات الشخصية، مثل تقديرات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها عن المخاطر الضمنية المرتبطة بالأصول الثابتة مثلاً والحسابات التي تتضمن بيانات فعلية.
- تأثير العوامل الخارجية في تقدير مستوى المخاطر، حيث تزداد المخاطر المرتبطة بالصناعات الالكترونية الناجمة عن التقادم، مما يجعل عنصر المخزون عرضة للمغالاة في التقييم.
- العوامل المرتبطة بالمركز المالي للمنشأة محل المراجعة، وتوفر السيولة النقدية اللازمة للتشغيل ومدى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها.

ب- مخاطر الرقابة الداخلية

تعرف مخاطر الرقابة على أنها " مقياس لتقدير المراجع باحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل"[2]. وترتبط تقديرات المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية بنتائج دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يضفي الثقة على العمليات المالية المسجلة في دفاتر المنشأة وسجلاتها وسلامة الرقابة والإشراف في مختلف المستويات الإدارية.

ج- مخاطر الاكتشاف

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الاكتشاف بأنها " الخطر في أن تؤدي إجراءات المراجعة بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجود بالفعل ويكون جوهرياً إذا جمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في أنواع أخرى من العمليات"[3]. وفي مقابل المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية والتي يصعب على المراجع التحكم فيها أو الحد من أسباب نشوئها، كونها ترتبط بالمنشأة محل المراجعة والظروف والمتغيرات المحيطة بها، فإن مخاطر الاكتشاف تخضع لإدارة المراجع والذي يمكن له التحكم فيها، والعمل على خفضها من خلال التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي تساعد المراجع في تخفيض

---

[1] جمعة، إسماعيل إبراهيم (1989)، "تقدير المخاطرة في عملية المراجعة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، عدد(1)، الإسكندرية، 1989م، ص 165 .

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 335 .

[3] AICPA, "Audit Risk and Materiality in conducting an audit", SAS, No.47, 1983, p 350 .
نقلا عن حماد طارق عبد العال (2004) [2]، مرجع سابق، ص 52 .

احتمالات احتواء القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة على أخطاء وتحريفات جوهرية تؤثر على قرارات مستخدميها[1].

6. الحصول على خطاب التعاقد

يتم إعداد خطاب التعاقد قبل إعداد خطة المراجعة التفصيلية، ويتضمن طبيعة وشروط التعاقد بين المراجع والمنشأة محل المراجعة ومعلومات بشأن طبيعة عملية المراجعة وتوقيت الانتهاء منها وتاريخ تقديم التقرير، كما يتضمن خطاب التعاقد التأكيد على أن إعداد البيانات المالية من مسؤولية إدارة المنشأة. ويعتمد المراجع على المعلومات الواردة في خطاب التعاقد في تخطيط عملية المراجعة، وتحديد توقيت إجراء الاختبارات في ضوء الوقت الإجمالي المحدد لتنفيذ عملية المراجعة، وتخصيص المراجعين المساعدين على مهام المراجعة[2].

2-1-4-3 إعداد خطة المراجعة

تعرف خطة المراجعة على أنها "ترجمة الإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق المراجعة، وهى تحدد الإجراءات التفصيلية للمراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة"[3]. وتعد خطة المراجعة أكثر تفصيلا من الإستراتيجية الشاملة، وتتضمن تحديد ووصف طبيعة عملية المراجعة وتوقيت إجرائها، والإجراءات الواجب تنفيذها، والاختبارات التي سيتم أداؤها، بهدف الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية. ويجب أن تتسم خطة المراجعة بالديناميكية والقابلية للتعديل تبعا للتغير في الظروف المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة، وبما يساهم في تحسين جودة المراجعة، ولذا فقد أكدت الفقرة (13) من معيار التدقيق الدولي رقم (300) بشأن التخطيط لتدقيق البيانات المالية على أهمية تطوير المراجع لخطة المراجعة، بهدف تقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها[4].

2-1-4-4 الإشراف السليم على أداء المراجعين المساعدين

لا يعد وضع خطة المراجعة وتخصيص المراجعين المساعدين على مهام المراجعة المختلفة كافيا في حد ذاته، بل لابد أن يصاحب ذلك توجيه وإشراف دائم للمراجع على أداء مساعديه، بهدف التعرف على سلامة أداء المراجعين للمهام الموكلة إليهم[5]، والتعرف على الصعوبات التي تواجه المراجعين المساعدين أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وتعريفهم بأساليب معالجتها، ولذلك فقد

---

[1] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 185 .

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 290 .

[3] نفس المرجع ، ص 117 .

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 339 .

[5] الرباعي، يوسف عبده راشد (2002)، مرجع سابق، ص 88 .

أوجبت الفقرة (18) من معيار التدقيق الدولي رقم (300) بشأن التخطيط لتدقيق البيانـــات الماليـــة على المراجع القيام بتخطيط طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على المراجعين المـــساعدين وأدائهم لمهامهم[1]. ويتحدد نطاق وطبيعة وتوقيت التوجيه والإشراف على المـــراجعين المـــساعدين وفق حجم المنشأة محل المراجعة ومدى تعقد عملياتها ومخاطر التحريفـــات الجوهريـــة، وكفـــاءة المراجعين المكلفين بتنفيذ عملية المراجعة. ويعد فحص أوراق عمل المراجعة من أهـــم مظـــاهر الإشراف السليم للمراجع الرئيسي على أداء مساعديه أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبعد الانتهاء مـــن تنفيذ عملية المراجعة، والتي تتضمن تسجيل اختبارات المراجعـــة التـــي تـــم تنفيـــذها ومختلـــف المعلومات والنتائج التي تم التوصل إليها[2]، وذلك بهدف تقييم كفاءة إنجاز المـــراجعين المـــساعدين لمهامهم وتحديد مدى الانسجام والتوافق بين النتائج المدونة في أوراق عمـــل المراجعـــة والنتـــائج المعروضة في تقرير المراجعة، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد عليها في التخطيط لعملية المراجعة لفترة مالية قادمة[3]، كما تساهم مراجعة أوراق العمل بواسطة مديري المراجعة والشركاء في مكتب المراجعة في الحد من تأثير المعلومات غير ذات الصلة بعملية المراجعة علـــى آراء المـــراجعين الأقل خبرة[4].

2-1-4-5 توثيق خطة المراجعة

يساهم توثيق خطة المراجعة في التعرف على الظروف والمتغيرات التي واجهها المراجع والقرارات التي اتخذها والإجراءات التي نفذها أثناء تنفيذ عملية المراجعة. ونظرا لأهمية توثيق خطة المراجعة فقد أكدت الفقرة (22) من معيار التدقيق الدولي رقم (300) بشأن التخطيط لتدقيق البيانات المالية على أهمية قيام المراجع بتوثيق الإستراتيجية الشاملة وخطة المراجعة والتغيرات الجوهرية التي قد تطرأ عليهما[5].

2-1-5 دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل المراجعة

2-1-5-1 مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته

تعرف الرقابة الداخلية بأنها "مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية للشركة سوف يتم تحقيقها"[6]. ويعد نظام الرقابة الداخلية الفعال من أكثر العناصر التي تساهم في تحسين جودة المراجعة، نظراً للعلاقة

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 341 .

[2] Sprinkle, Geoffrey., and Tubbs, Richard., "The Effects of Audit risk and information importance on Auditor memory during working paper review", The Accounting Review , vol.73, No.4, October 1998, p 476 .

[3] Ibid, p 476 .

[4] Shelton, Sandra., op.cit, p 218 .

[5] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص 262 .

[6] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 378 .

الوثيقة بين أنظمة الرقابة الداخلية وصحة العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية. وتتحدد درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية في ضوء عدد من السياسات والإجراءات الموضوعة بواسطة إدارة المنشأة ودرجة الالتزام بتنفيذها[1]، حيث إن وجود نظام رقابة داخلية يتسم بالفعالية يوفر قدراً كبيراً من الثقة على أن العمليات المالية خضعت لإجراءات رقابية جيدة وإشراف سليم من مختلف المستويات الإدارية في المنشأة محل المراجعة[2]، مما يزيد من درجة اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة التي يتطلبها تنفيذ عملية المراجعة[3]. وعادة ما تسعى إدارة المنشأة إلى تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية، بهدف زيادة درجة الثقة في التقارير المالية، وضمان تحقيق التشغيل الفعال، وتحديد درجة الالتزام بالقوانين واللوائح.

2-1-5-2 أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع

تساهم نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تمكين المراجع من تحديد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة المخطط تنفيذها[4]، ومدى سلامة المعلومات التي ينتجها نظام تشغيل البيانات في المنشأة، والذي يساهم بدوره في تمكين المراجع من التخطيط الجيد لعملية المراجعة وتنفيذ اختباراتها[5]. ولذلك يرى الباحث أن تصميم المنشأة لنظام محكم ودقيق للرقابة الداخلية يبعث الاطمئنان لدى المراجع على دقة وانتظام التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية، مما يقلل من تقديرات المراجع للمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة وبالتالي تقل حجم الاختبارات التي ينفذها المراجع على العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة. كما يرى الباحث ارتباط فعالية تقارير إدارة الرقابة الداخلية بالمستوى الإداري الذي ترفع إليه تلك التقارير مع التأكيد على أهمية استقلال العاملين في إدارة الرقابة الداخلية والذي يعد كدليل على موضوعية التقارير الصادرة عن إدارة الرقابة الداخلية في التعبير عن نتائج تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وبالتالي فعاليتها.

2-1-5-3 إجراءات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يرتبط اعتماد مراجع الحسابات على نظام الرقابة الداخلية في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي ينفذها – بصدد إبداء رأيه الفني بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية – على

---

[1] نقاز، أحمد، " دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال"، (جامعة عمار ثلجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 32 .

[2] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 193 .

[3] Abdel Khalik, Rashad., Snowball, Doug. , and Wragge, John., op.cit, p215 .

[4] بن يخلف، آمال، " المراجعة الخارجية في الجزائر"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص 67 .

[5] Abdel Khalik, Rashad., Snowball, Doug., and Wragge, John., op.cit, p p 215- 216 .

مدى الفهم السليم لنظام الرقابة الداخلية، والذي يتأتى من خلال فهم المراجع لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية والتي تتمثل فيما يلي :-

1- فهم بيئة الرقابة

تعد بيئة الرقابة من أهم العناصر وأكثرها تأثيراً على فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة. وتتضمن بيئة الرقابة اتجاهات وتصرفات إدارة المنشأة ومجلس إدارتها بشأن الرقابة الداخلية وأهميتها، ويساهم فهم بيئة الرقابة في تمكين المراجع من التعرف على أسلوب التنظيم داخل المنشأة وتأثير الوعي لدى العاملين بالرقابة الداخلية وأهميتها في تحديد السياسات والإجراءات المنفذة داخل المنشأة، وذلك من خلال ما يلي[1]:-

1) دراسة وتقييم أسلوب الإدارة فيما يتعلق بترسيخ مبادئ الأمانة والسلوك الأخلاقي لدى العاملين في المنشأة وتصرفاتها تجاه دوافع الأفراد للقيام بتصرفات غير قانونية.
2) دراسة وتقييم سياسات المنشاة بشأن التعيين في الوظائف وتنفيذ البرامج التدريبية، وتقييم كفاءة أداء العاملين ومهاراتهم في تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم.
3) درجة اهتمام ومتابعة مجلس الإدارة حول مدى نجاح إدارة المنشأة في تحقيق أهدافها.
4) دراسة وتقييم فلسفة الإدارة وأسلوبها في وضع الخطط والبرامج ومتابعة تنفيذها وتحديد مدى اهتمام الإدارة بتقييم المخاطر التي تعمل المنشأة في ظلها، والسياسات والطرق المحاسبية البديلة وتحفظات الإدارة بشأنها، ودراسة درجة اهتمام الإدارة بعمليات تشغيل المعلومات والتقارير المالية التي تنتجها.
5) دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة محل المراجعة والتعرف على الأنشطة المعنية بتحقيق أهدافها، والتعرف على خطوط السلطة والمسؤولية المتعلقة بتنفيذ الأعمال والإشراف عليها وتقييم الإطار العام للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف جوانب نشاطها.

كما يساهم فهم بيئة الرقابة في تمكين المراجع من تحقيق ما يلي[2]:-

- تحديد احتمالات احتواء القوائم المالية للأخطاء والتحريفات الجوهرية وتحديد عناصر القوائم المالية الأكثر عرضة للتحريف.
- تحديد العوامل التي تساعد في زيادة احتمالات احتواء القوائم المالية للأخطاء والتحريفات الجوهرية.
- مساعدة المراجع في تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات المراجعة التحليلية.

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، "المرجعة بين النظرية والتطبيق"،(الإسكندرية، الدار الجامعية،2006م) ، ص ص 385 – 389.

[2] مخلوف، أحمد محمد، " المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 89 .

2- تقدير المخاطر

يقصد بتقدير المخاطر تحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة والتي توثر على مقدرتها في تحقيق أهدافها، ويتطلب ذلك من المراجع التعرف على المخاطر المرتبطة بطبيعة نشاط المنشاة، واحتمالات حدوثها وإجراءات الإدارة للحد من تأثيراتها[1]، وعادة ما ترتبط المخاطر بالتغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية للمنشأة، أو تعيين موظفين جدد يقل إدراكهم بأهمية الرقابة الداخلية أو حدوث تطورات نوعية سريعة في نظم المعلومات أو النمو السريع غير الطبيعي لنشاط المنشأة أو التغيرات في تكنولوجيا عمليات الإنتاج أو إضافة خطوط إنتاج جديدة، بالإضافة إلى تأثير المخاطر المرتبطة بالتغيير في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية.

3- أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة في مجموعة السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لمساعدتها في تحقيق أهدافها[2]. ويقوم المراجع بالتحقق من سلامة أنشطة الرقابة من خلال ما يلي[3]:-

1) تقييم سياسات فحص ومراجعة الأداء، والتي تتطلب من المراجع التأكد من قيام إدارة المنشأة بمقارنة البيانات المالية الفعلية مع بيانات الموازنات التخطيطية، ومقارنة بيانات الفترة المالية الحالية مع الفترات المالية السابقة وتحديد الانحرافات وأسبابها.
2) تقييم سياسات التسجيل والصحة الحسابية للعمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وذلك من خلال قيام المراجع بتنفيذ الإجراءات التي توفر له تأكيداً معقولاً بأن العمليات المالية للمنشأة تم تسجيلها في السجلات بعد اعتمادها والتصديق عليها والتأكد من صحة احتسابها.
3) تقييم نظام الرقابة المادية داخل المنشأة والتأكد من قيام المنشأة بوضع الإجراءات التي تكفل حماية أصول المنشأة وممتلكاتها ودقة الضوابط التي تكفل حماية سجلات المنشأة وأنظمتها، كما يجب على المراجع التأكد من قيام المنشأة بتنفيذ أعمال الجرد للمخزون بصورة دورية، ومقارنة نتائج الجرد الفعلي بالأرصدة الظاهرة في سجلات المخزون، والقيام بمقارنة أرصدة النقدية الظاهرة في سجلات الصندوق والبنك مع نتائج الجرد الفعلي للنقدية في الصندوق ورصيد حساب المنشأة وفق كشف حساب البنك.
4) التأكد من الفصل بين الواجبات الوظيفية للعاملين داخل المنشأة، وذلك بهدف الحد من فرص التلاعب والاختلاس، ولذلك فإن على المراجع التأكد من الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها، وكذا الفصل بين وظيفة البيع والتسجيل في سجل المبيعات النقدية أو الآجلة،

---

[1] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ص 384 – 385 .

[2] شريم، عبيد سعد ، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 197 .

[3] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص ص 391 – 399 .

كما يجب على المراجع في ظل النظم المحاسبية الالكترونية التأكد من الفصل بين وظيفة إدخال البيانات إلى النظام ووظيفة ترحيلها أو استعادة العمليات المالية المرحلة.

4- تقييم نظم تشغيل المعلومات والاتصال

تساهم دقة وسلامة نظم المعلومات في المنشأة محل المراجعة – والتي من أهمها النظام المحاسبي – في التأثير على قرارات المراجع بشأن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة المخطط تنفيذها. ويتكون نظام التقرير عن العمليات المالية للمنشأة محل المراجعة من مجموعة من الإجراءات والسجلات المتعلقة بتسجيل وتشغيل وتصنيف وتبويب وتلخيص والتقرير عن عمليات المنشأة، والمحافظة على نظام محاسبة المسؤولية عن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية. وتتوقف فعالية نظام المعلومات في مدى قدرته على إنتاج معلومات تساعد في ترشيد قرارات الإدارة فيما يتعلق بالرقابة على نشاط المنشأة وبما يساهم في إعداد قوائم مالية تتسم بالمصداقية[1].

5- تقييم نظام المتابعة

يتطلب تقييم نظام المتابعة حصول المراجع على تأكيد معقول عن قيام إدارة المنشأة بالتقييم المستمر لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ومعالجة نقاط الضعف فيه. ويعتمد المراجع الخارجي في تقييمه لمستويات المتابعة والتقييم التي تنفذها إدارة المنشأة بشأن نظام الرقابة الداخلية على التقارير التي تعدها إدارة الرقابة الداخلية بشأن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية الحالي ومدى استجابة إدارة المنشأة لتلافيها، كما قد يعتمد المراجع الخارجي على مصادر أخرى، من خلال استقصاء آراء العاملين في المنشأة محل المراجعة أو الشكاوى الواردة من عملائها[2].

2-1-6 جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة أثناء تنفيذ عملية المراجعة

2-1-6-1 مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة

تعرف أدلة الإثبات في المراجعة على أنها "كل المعلومات المستخدمة بواسطة المراجع في الوصول إلى استنتاجات تكون أساساً لرأيه المهني، وتشمل السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى المؤيدة للقوائم المالية"[3]، كما تعرف أدلة الإثبات على أنها "مجموعة من المعلومات والبيانات التي تتسم بسهولة التحقق منها، وارتباطها بعمليات معينة خاضعة لأعمال الفحص

---

[1] البديوي، منصور أحمد، شحاته، شحاته السيد، مرجع سابق، ص 142 .

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 389 .

[3] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 226 .

والمراجعة، وتؤثر في تكوين المراجع لرأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية"[1]. ويقوم المراجع بتنفيذ اختبارات المراجعة التي تمكنه من جمع أدلة الإثبات المتعلقة بما يلي[2]:-

أ- أدلة الإثبات الخاصة بالمعاملات والأحداث الخاصة بالفترة المالية محل المراجعة، التي تؤكد أن العمليات المالية والأحداث المسجلة في الدفاتر وقعت فعلاً وتخص المنشأة وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية بقيمتها الصحيحة.

ب- أدلة الإثبات المتعلقة بأرصدة الحسابات، التي تؤكد أن جميع الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة فعلاً، وأن الأصول ترجع ملكيتها للمنشأة وأن الالتزامات القائمة تخص المنشأة فعلاً ومن أنه قد تم تسجيلها وتقييمها بقيمتها الصحيحة.

ج- أدلة الإثبات المتعلقة بالعرض والإفصاح والتي تؤكد أن الأحداث والحقوق والالتزامات الواردة في القوائم المالية تم عرضها بشكل مناسب والإفصاح عنها بوضوح.

وقد أكد المشرع اليمني على أهمية قيام مراجع الحسابات بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، حيث حددت المادة (41) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات حقوق المحاسب القانوني فيما يلي[3]:-

- الحق في الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وغيرها من الوثائق وله الحق في طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها أو يرى أنها ضرورية ولازمة لتأدية مهامه بصورة كاملة وصحيحة.
- الحق في الحصول على كافة الأدلة والقرائن التي تؤيد رأيه الذي توصل إليه طبقاً للمعايير والأصول المهنية، ولا يجوز لأي شخص أن يمنع أو يحجب أية وثائق أو بيانات أو معلومات يراها لازمة لتنفيذ مهامه.
- الحق في إبداء الرأي في القوائم المالية على النحو الذي توصل إليه طبقاً لمعايير المراجعة.
- الحق في إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن ومخازن الجهة الخاضعة للتدقيق وله الحق في التحقق من موجودات الجهة والتزاماتها.
- الحق في الحصول على ما يراه من المعلومات التي تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق وله الحق في زيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها والاستفسار من المختصين عن النواحي التي يحتاجها لتأدية مهمته على أكمل وجه.

---

[1] أشتيوي، إدريس عبدالسلام ، " المراجعة معايير وإجراءات"، (بنغازي، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، 1990م)، ص ص 73- 74 .

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 434-435 .

[3] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 13.

- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة وله الحق في أن يدلي برأيه في كـل مـا يتعلـق بعمله وله الحق في دعوة الجمعية العمومية للانعقاد طبقاً للقوانين النافذة.

كما بينت المادة (53) من القانون سالف الذكر على عدم جواز تحديد أو تقييد صلاحيات المحاسب القانوني بشكل يؤدي إلى إعاقته عن القيام بمهامه[1]. وقد أكدت المادة (177) من القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية على حق مراجع الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات الكافية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث حددت المادة السابقة حقوق مراجع الحسابات فيما يلي[2]:-

- حق مراقب الحسابات في الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق، وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، وله كذلك أن يتحقق مـن موجودات الشركة والتزاماتها وعلى رئيس مجلس الإدارة أن يمكن المراقب من كل ذلك.
- على المراقب في حالة الامتناع عن تمكينه من أداء عمله المنصوص عليه في الفقرة السابقة إثبات ذلك في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة، فإذا لم يقم المجلس بتيسير عمل المراقب وجب عليه أن يرسل إلى الوزارة صورة من التقرير وأن يعرضه على الجمعية العامة.

2-1-6-2 إجراءات الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة

تتمثل إجراءات الحصول على أدلة الإثبات في الطرق أو الأساليب المتبعة لجمع أدلة الإثبات بهدف التحقق من تأكيدات القوائم المالية[3]، وتتمثل أهم تلك الإجراءات فيما يلي:-

1. الفحص

يعرف الفحص على أنه " إخضاع المستندات والسجلات والأصول الملموسة للفحص الدقيق أو الفحص التفصيلي بهدف التثبت من المعلومات المدرجة في القوائم المالية للمنشأة أو التي يجب أن تتضمنها تلك القوائم"[4]، وبناءً على التعريف السابق فإن الفحص يتمثل في مجموعة الإجراءات التي ينفذها المراجع بغرض التحقق من الوجود الفعلي للأصول وفحص المستندات المرتبطة بها، وتتمثل أهم أساليب الفحص فيما يلي:-

أ- **الفحص المادي للأصول**، ويتمثل في مجموعة الإجراءات التي ينفذها المراجع بغرض التحقق من الوجود الفعلي للأصول من خلال عمليات العد أو الوزن أو القياس للأصول الثابتة الملموسة (أراضي – مباني – آلات ومعدات وغيرها) والأصول المتداولة (نقدية في الخزينة

---

1 نفس المرجع، ص 16 .

2 الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجاريـة، مرجـع سابق، ص 52 .

3 لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص 294 .

4 الرباعي، يوسف عبده راشد (2006)، " استراتيجيات المراجعة دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنيـة"، (جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2006م)، ص 36 .

– البضاعة في مخازن المنشأة والبضاعة لدى الغير – أوراق القبض والأوراق المالية)[1].
وعلى الرغم من أن الفحص المادي للأصول يعد من أقوى أدلة الإثبات في التحقق من الوجود الفعلي للأصول، إلا أنه غير كافي لإثبات ملكية المنشأة للأصل أو صحة التقييم، مما يوجب على المراجع فحص الوثائق التي تؤكد ملكية الأصل والاستعانة بالخبراء كلما استدعت الحاجة للتأكد من صحة التقييم .

ب- **فحص المستندات والسجلات**، وذلك من خلال تنفيذ الإجراءات التي تؤكد صحة العمليات المالية وسلامة التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية لمشتريات المنشأة ومبيعاتها وتحصيل إيراداتها وسداد التزاماتها، والتأكد من سلامة الاعتماد والتصديق والشروط الشكلية والقانونية والموضوعية الواجب توافرها في المستندات المؤيدة للعمليات المالية[2]. ويرتبط اعتماد المراجع على المستندات والسجلات كمصدر هام لجمع أدلة الإثبات على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف حالات الخطأ والغش التي قد تتضمنها القوائم المالية.

2. نظام المصادقات

تتمثل المصادقات في إخطارات كتابية تعد وترسل إلى عملاء المنشأة وموورديها بإشراف المراجع أو أحد مساعديه، تتضمن أرصدة حساباتهم لدى المنشأة محل المراجعة، وتعاد تلك المصادقات مباشرة إلى المراجع، تلافياً لاحتمال تعرضها للتعديل في حالة إرسالها إلى المنشأة محل المراجعة. كما قد تتضمن المصادقات التأكيد على صحة بعض المعلومات المتعلقة بشروط الاتفاقيات والعقود التي تحدد طبيعة علاقة المنشأة محل المراجعة مع الغير[3]. وتنقسم المصادقات إلى نوعين هما[4]:-

- **المصادقات الايجابية**، ويطلب من عملاء المنشأة وموورديها وفق هذا النوع من المصادقات التأكيد على صحة أو عدم صحة أرصدتهم المدونة في المصادقات بالمقارنة مع الأرصدة الظاهرة في سجلاتهم، وتحديد مبالغ الفروق إن وجدت.
- **المصادقات السلبية**، ويطلب من عملاء المنشأة وموورديها وفق هذا النوع من المصادقات الرد في حالة اختلاف الرصيد المدون في المصادقات عن الرصيد الظاهر في سجلاتهم، وعادة ما يتم استخدام هذا النوع بالنسبة للأرصدة ذات الأهمية النسبية المنخفضة.

ويرى الباحث أهمية نظام المصادقات في توفير معلومات من مصادر خارجية، مع التأكيد على أن فعاليتها تتطلب تجاوب عملاء المنشأة وموورديها وغيرهم من الأطراف ذات الصلة

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص ص 294 – 295 .
[2] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص ص 211 - 212 .
[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 439 .
[4] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ص 246 –247 .

بالمنشأة محل المراجعة في إعادة المصادقات مباشرة إلى المراجع، وبما يساهم في زيادة فعاليتها واعتماد المراجع عليها.

3. الملاحظة

تعد الملاحظة من الأساليب المباشرة في الحصول على المعلومات[1]، وتستخدم للحكم على سلامة الطرق المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية[2]، من خلال قيام المراجع بمراقبة ومشاهدة وتقييم أنشطة معينة، مثل تتبع سير العمل في المنشأة محل المراجعة وتقييم سلامة تأدية العاملين لمهام التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتحقق من سلامة عملية الجرد الفعلي للأصول، وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف حالات الخطأ والغش[3]. غير أن الملاحظة لا تكفي بمفردها، باعتبارها وسيلة لتوليد الانطباع الأولي لدى المراجع والذي يدفع نحو الحصول على أدلة أخرى تدعم رأيه فيما يتعلق بالعنصر محل الاختبار.

4. الاستفسار من العميل أو من الأطراف الخارجية ذات العلاقة

يعتمد المراجع على أسلوب الاستفسار للحصول على معلومات مالية أو غير مالية من إدارة المنشأة أو العاملين فيها أو من أطراف خارجية أخرى ذات علاقة بالمنشأة محل المراجعة مثل المستشار القانوني للمنشأة[4]، ويتم ذلك من خلال طرح الأسئلة والاستفسارات المرتبطة بالمعلومات المالية والالتزامات القانونية للمنشأة، والحصول على إجابات شفوية أو مكتوبة يقوم المراجع بتلخيصها واعتبارها ضمن أوراق العمل في المراجعة.

5. المراجعة الحسابية

يساعد تنفيذ المراجعة الحسابية في تمكين المراجع من التحقق من سلامة احتساب المبالغ المدونة في المستندات والمرحلة إلى السجلات المحاسبية، وسلامة الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.

6. المراجعة الانتقادية

يلجأ المراجع إلى هذا النوع من أساليب جمع أدلة الإثبات عند مراجعة عنصر هام في مكونات القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص الدقيق للعمليات المالية المتعلقة بالعنصر محل المراجعة، كما يستخدم هذا الأسلوب عند مراجعة السجلات المحاسبية بهدف اكتشاف بعض البنود

---

[1] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 250 .

[2] بن يخلف، آمال، مرجع سابق، ص 45 .

[3] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص 307 .

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، مرجع سابق، ص 438 .

غير القابلة للملاحظة عند تنفيذ المراجعة المستندية أو الحسابية مثل المبالغ غير المحصلة من أرصدة المدينين وسلامة احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها[1].

7. الإجراءات التحليلية

تتمثل الإجراءات التحليلية في استخدام المقارنات والنسب والاتجاهات والتقلبات المهمة في تحديد مدى منطقية رصيد حساب معين، وتحديد مدى معقولية القيمة المسجلة للبند محل المراجعة في الدفاتر والسجلات المحاسبية[2]. وتساهم الإجراءات التحليلية في تمكين المراجع من تحقيق ما يلي[3]:-

- فهم طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة.
- تحديد عناصر القوائم المالية القابلة للتحريف الجوهري وتحديد المجالات التي تتطلب تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.
- تعزيز نتائج عملية المراجعة وتقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.
- تخفيض الاختبارات التفصيلية.

2-1-6-3 خصائص أدلة الإثبات في المراجعة

تتأثر درجة حجية أدلة الإثبات ومدى اقتناع المراجع بها بعدد من الاعتبارات أهمها:-

أ- كفاية وملائمة أدلة الإثبات

يرتبط اقتناع المراجع ودرجة اعتماده على أدلة الإثبات بمدى ارتباطها بتحقيق الهدف من عملية المراجعة، مما يجعل المراجع يقوم بجمع أدلة الإثبات التي تتناسب مع هدف المراجعة الذي يقوم باختباره، وذلك على اعتبار أن أدلة الإثبات التي تتناسب مع هدف معين للمراجعة قد لا تتناسب مع هدف آخر، فعملية الجرد لمخازن المنشأة توفر الدليل للتحقق من هدف الوجود ولكن هذا الدليل لا يعد ملائماً للتحقق من ملكية المنشأة للمخزون أو صحة تقييمه. ويرتبط مفهوم كفاية أدلة الإثبات بكمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع، والتي تقاس من خلال حجم العينة التي يختارها، كما يرتبط مفهوم ملائمة أدلة الإثبات بجودة الدليل ومدى إمكانية الاعتماد عليه في توفير أساس معقول لإبداء الرأي الفني للمراجع[4]. وتتحدد كفاية وملائمة أدلة الإثبات بعدد من العوامل من أهمها توقعات المراجع عن الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية في ضوء خبرته السابقة بالمنشأة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص 302 .

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 249 .

[3] بركات، لطف حمود، بامشموس، عبدالله أحمد، شريم، عبيد سعد، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة" ، (صنعاء، مركــز الأمــين للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 110 .

[4] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص ص 324 - 325 .

ب- استقلالية مصدر الدليل وطرق الحصول عليه

ترتبط درجة اقتناع المراجع بأدلة الإثبات بمصدر الحصول عليها ودرجة استقلاليته، حيث توفر أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مستقلة، من خلال المراسلات مع البنوك والمصادقات الواردة من العملاء والموردين إقناعا أكبر للمراجع بالمقارنة بأدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة محل المراجعة[1]، كما تعد أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو عن طريق أحد مساعديه سواء من خلال مراجعة المستندات أو الدفاتر والسجلات المحاسبية أو الجرد أقوى في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها من إدارة المنشأة محل المراجعة.

ج- موضوعية أدلة الإثبات

يقصد بموضوعية أدلة الإثبات تحررها من التحيز الشخصي بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها[2]، وعادة ما يعتمد المراجع على أدلة الإثبات الموضوعية مثل المصادقات ونتائج الجرد أكثر من درجة اعتماده على أدلة الإثبات الذاتية، والتي يزيد فيها الحكم الشخصي لمقدم تلك المعلومات، مثل نتائج تقييم مدير الائتمان في المنشأة بشأن إمكانية تحصيل الأرصدة المستحقة على المدينين[3].

د- توقيت الحصول على أدلة الإثبات

تتحدد صلاحية ودرجة اعتماد المراجع على أدلة الإثبات بتوقيت الحصول عليها، حيث تعد أدلة الإثبات المتعلقة بحسابات الميزانية والتي يتم الحصول عليها خلال فترة قريبة من نهاية السنة المالية، مثل الحصول على مصادقات من العملاء وجرد الأسهم وتقييمها بقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعا من الأدلة التي يتم الحصول عليها بعد مضي فترة على إعداد الميزانية، كما تعد أدلة الإثبات المتعلقة بحسابات قائمة الدخل أكثر إقناعا إذا تم اختيار عينة تمثل الفترة التي تغطيها عملية المراجعة بالكامل عما لوتم اختيار عينة تقتصر على فترة محدودة من الفترة المالية التي تغطيها عملية المراجعة[4].

2-1-7 العناية عند إعداد التقرير عن نتيجة نشاط المنشأة

2-1-7-1 أهمية تقارير المراجعة والمعايير التي تحكم إعدادها

---

[1] الصحن، عبدالفتاح، "أصول مراجعة الحسابات"، (الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1986م)، ص 176 .

[2] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 234 .

[3] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص ص 325 - 326 .

[4] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 243 .

يعد التقرير عن نتيجة نشاط المنشأة المرحلة الأخيرة من مراحل عملية المراجعة، ويتضمن خلاصة الأعمال التي نفذها المراجع والنتائج التي توصل إليها، كما يعد تقرير المراجعة وسيلة اتصال يتم من خلاله إبلاغ نتائج المراجعة إلى مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية[1]. وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير تحكم إعداد التقارير كما يلي[2]:-

1- توضيح ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تصنف إلى ما يلي:-

- المبادئ العامة، وتشمل مبدأ الوحدة المحاسبية، مبدأ الاستمرار، مبدأ الفترة المحاسبية، ومبدأ وحدة القياس.
- مبادئ قوائم الربح، وتشمل مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ومبدأ الفصل بين أرباح وخسائر المنشأة الناجمة عن النشاط العادي والأرباح والخسائر الناجمة عن الأحداث غير العادية وغير المتكررة.
- مبادئ قائمة المركز المالي، وتشمل مجموعة من العناصر التي توضح طبيعة وقيم الأصول وطبيعة وقيم الالتزامات وطبيعة وقيمة رأس المال، كما تضم تلك المبادئ تحديد الأساس المستخدم في تبويب الأصول والخصوم وحقوق الملكية.

2- بيان مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة مالية لأخرى، وذلك لما يترتب على التغيير في تطبيق تلك المبادئ من عدم إمكانية إجراء المقارنة للقوائم المالية للمنشأة للفترات المالية المتتالية. ويتم الحكم على جوهرية الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا أدى الخروج عن تلك المبادئ إلى التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية[3]. ولذلك فإن على المراجع الإشارة إلى التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية وأثر ذلك على القوائم المالية، حيث يؤدي التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى إظهار أرصدة بعض عناصر القوائم المالية على غير حقيقتها، ونقل الأعباء بين الفترات المالية المختلفة، مما يوجب على المراجع الإشارة إلى مدى موافقته على ذلك الإجراء. غير أن قيام المنشأة بتطبيق مبادئ محاسبية بديلة لا تلقى القبول العام يوجب على المراجع إيضاح ذلك الإجراء، والتحفظ بشأن ذلك في تقريره، مع التأكيد على أن قيام المنشأة بالتغيير في تطبيق مبادئ محاسبية بديلة

---

[1] مغني، نادية، " دور المراجعة المالية الخارجية – وفق المعايير المعمول بها- في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص 21 .

[2] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة د. أحمد حامد حجاج، د. كمال الدين سعيد، (الرياض، دار المريخ للنشر، 1989م)، ص ص 61-62 .

[3] حماد، طارق عبد العال (2004) [3]، "موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية "، الجزء الثالث، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004م) ، ص 104 .

يكون لها تأثير كبير على القوائم المالية يوجب على المراجع التحفظ في تقرير المراجعة أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو إبداء رأي عكسي حسب الآثار الناجمة عن التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية[1].

3- تحديد مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية التي تتضمنها تلك القوائم، وبما يساهم في توفير معلومات عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها، تساعد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في ترشيد قراراتها المرتبطة بالمنشأة، حيث أن القوائم المالية تمثل إحدى أدوات الاتصال والتي يجب عرضها بما يتناسب مع احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية[2]. ولذلك فإن إغفال أو حذف بعض المعلومات المالية من صلب القوائم المالية أو ملحقاتها، والتي تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، يوجب على المراجع الإفصاح عنها في تقرير المراجعة، نظراً لما يترتب على الإغفال أو الحذف لتلك المعلومات من التأثير سلباً على قرارات مستخدمي القوائم المالية[3].

4- إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة، وذلك على اعتبار أن إبداء الرأي الفني للمراجع يمثل الهدف النهائي لعملية المراجعة[4]، وهذا لا يعني إما القبول التام أو الرفض الكلي للقوائم المالية، حيث إن عدم اقتناع المراجع ببعض عناصر القوائم المالية يوجب عليه إصدار تقرير متحفظ بشأنها، غير إن احتواء القوائم المالية على حالات معينة لا يكفي تحفظ المراجع بشأنها، نتيجة عدم وجود نظام جيد للرقابة الداخلية أو عدم مسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يوجب على المراجع الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي عكسي بشأن القوائم المالية[5].

2-1-7-2 أنواع تقارير المراجعة

تصنف تقارير المراجعة إلى ما يلي:-

1- تقرير المراجعة النظيف (غير المتحفظ)

يتطلب إصدار تقرير مراجعة يتضمن رأياً نظيفاً توافر مجموعة من الشروط أهمها[6]:-

- أن تشمل القوائم المالية الخاضعة للمراجعة جميع القوائم والتي تضم قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة.

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص ص 511 - 512 .

[2] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص ص 104 - 105 .

[3] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 63 .

[4] بوسماحة، محمد، " معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص 77 .

[5] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 108 .

[6] أرينز، الفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ص 64-65 .

- إتباع معايير العمل الميداني خلال جميع مراحل عملية المراجعة والتي تتطلب التخطيط الجيد لعملية المراجعة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي تساعد المراجع في تكوين رأيه بشأن القوائم المالية محل المراجعة.
- إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكفاية الإفصاح عن مختلف العناصر التي تتضمنها القوائم المالية.

كما قد يقوم المراجع بإصدار تقرير مراجعة نظيف مع إضافة فقرة تفسيرية أو إجراء تعديل في الصياغة تختلف عن صياغة التقرير النظيف القياسي في ظل بعض الظروف المرتبطة بالمنشأة وفق أهميتها النسبية، وذلك في الحالات التالية[1]:-

- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وجود شك بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.
- التركيز على أمر معين مثل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
- تنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقرير باشتراك عدد من المراجعين.

غير أن توفر عدد من الظروف يؤدي إلى الخروج عن تقرير المراجعة النظيف وإصدار تقرير مراجعة مقيد أو تقرير مراجعة سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي في ضوء الأهمية النسبية إذا تحققت الشروط التالية[2]:-

- تقييد نطاق المراجعة.
- عدم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- عدم حياد المراجع.

2- تقرير المراجعة المقيد (المتحفظ)

يصدر المراجع تقرير مراجعة يتضمن رأياً مقيداً، إذا اقتنع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالصدق، والذي يشير إلى رضا المراجع عن القوائم المالية، باستثناء عدد من جوانبها التي لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية لتأييد عنصر أو أكثر من العناصر التي تتضمنها تلك القوائم[3]. ويمكن أن يتضمن تقرير المراجعة المقيد تقييد فقرتي المجال والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم إصدار تقرير مراجعة يتضمن تقييد فقرتي المجال والرأي في حالة عدم مقدرة المراجع على جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها نتيجة للقيود التي تضعها إدارة المنشأة على مجال عمل المراجع أو الناجمة عن ظروف خارجة عن إرادة إدارة المنشأة والمراجع. في حين يصدر المراجع تقرير مراجعة يتضمن

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، مرجع سابق، ص ص 513 – 514 .

[2] أرينز، الفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 73 .

[3] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 106 .

تقييد فقرة الرأي في الحالات التي لا يتم فيها إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتصنف التحفظات في تقرير المراجع إلى[1]:-

- تحفظات بشأن نطاق العمل الذي قام به المراجع، والذي لا يقصد به عدم صحة الحسابات، وإنما يشير المراجع إلى اعتماده على حسابات فروع المنشأة دون مراجعتها بشرط ألا تمثل حسابات الفروع أهمية نسبية كبيرة في حجم عمليات المنشأة.
- تحفظات تتضمن نقد القوائم المالية، والتي تحدث نتيجة مخالفة المنشأة بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجب على المراجع الإشارة إلى موضوع التحفظ وبيان أثره على القوائم المالية.
- تحفظات بشأن مخالفة المنشأة لقانون الشركات أو القرارات واللوائح الصادرة.

3- تقرير المراجعة السلبي

يصدر المراجع تقرير مراجعة يتضمن رأيه السلبي بشأن القوائم المالية، إذا اعتقد أن القوائم المالية كوحدة تتضمن تحريفات على نحو يتسم بالأهمية النسبية[2]، ومن أن القوائم المالية لا تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة محل المراجعة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية، وعدم اتفاق تلك القوائم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فإن التحفظ في تقرير المراجعة غير كافي للإفصاح عن التضليل والتحريف في القوائم المالية[3].

4-الامتناع عن إبداء الرأي

يرتبط إصدار المراجع لتقرير مراجعة يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي عن القوائم المالية في حالة عدم مقدرته على الاقتناع بشأن صدق القوائم المالية كوحدة وعدم مقدرته على التصريح برأي معين عن القوائم المالية، نظراً للقيود المفروضة على نطاق عمل المراجع، وبصورة لم تمكن المراجع من الحصول على المعرفة الكافية بشأن القوائم المالية، أو في ظل الحالات التي يتصف فيها المراجع بعدم الحياد وفقدانه لاستقلاليته[4].

المطلب الثاني : تفعيل نظام المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات

2-2-1 أهمية تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات

تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، نظراً لما تتوقعه تلك الأطراف من الأداء الحيادي للمراجع، وعدم التحيز لصالح أي من الأطراف سواء معدي القوائم المالية أو مستخدميها، والمعرفة الجيدة

---

[1] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 111 .

[2] أرينز، الفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 74 .

[3] مغني، نادية، مرجع سابق، ص 86 .

[4] حماد، طارق عبد العال (2004) [3]، مرجع سابق، ص 109.

للمراجع بطبيعة نشاط المنشاة والصناعة التي تنتمي إليها والنظم المحاسبية والإدارية المستخدمة فيها، وأن المراجع يبذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ اختبارات المراجعة في جميع مراحلها[1]. وفي مقابل الثقة التي يمنحها العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لتقرير المراجع، تنشأ مسؤولية على المراجع في الوفاء باحتياجات تلك الأطراف، وذلك على اعتبار أن تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات تمثل إحدى الضمانات التي تستند إليها تلك الأطراف في اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات؛ نظراً لأن تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات تزيد من حرص المراجع على تحسين أدائه لمهام المراجعة وتمتعه بالحياد أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة، وبما يضمن تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[2].

وعادة ما يفرق بين الإهمال العادي والإهمال الجسيم والغش، حيث يعرف الإهمال العادي على أنه" عدم بذل العناية المهنية الكافية أو إصدار حكم مهني غير صحيح وذلك بدون قصد، وينتج ذلك من عدم الدراية أو قلة الخبرة لدى المراجع"[3]. أما الإهمال الجسيم فيعرف على أنه "إخفاق المراجع في ممارسة الحد الأدنى من العناية المهنية التي من المتوقع أن يمارسها مراجع عاقل في نفس الموقف أو موقف مشابه، ويحدث ذلك عندما لا يتم اكتشاف أخطاء مادية من المفترض أن يؤدي تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها إلى اكتشافها"[4]. في حين يشار إلى الغش على أنه "حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبي ووجود النية لديه لخداع الآخرين"[5]. ولذلك فإن توجيه الاتهام للمراجع بالغش يتطلب تأكيد تواطؤ المراجع في ارتكاب الغش من خلال إثبات تآمر المراجع مع العميل في تعمد خداع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، كما يثبت تواطؤ المراجع من خلال تجاهل أمور واضحة تؤكد احتواء القوائم المالية على حالات خطأ وتحريفات جوهرية.

وقد اقتصرت مسؤولية مراجع الحسابات خلال العقدين الأول والثاني من القرن العشرين نتيجة الإخلال ببنود عقد المراجعة، والإهمال أثناء تنفيذ عملية المراجعة على عميل المراجعة بموجب العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميل المراجعة، في حين اتسمت مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى بمحدوديتها. غير أن التطور في نشاط المنشآت وتوسعها وتعقد عملياتها، وزيادة عدد المساهمين فيها وتنوع مصادر تمويلها وما صاحبها من التطور في وظيفة المراجع أدت إلى زيادة مسؤولية المراجع تجاه الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، حيث ترتب على زيادة مسؤولية مراجع الحسابات زيادة مناظرة في عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2001)، مرجع سابق، ص ص 10-11 .

[2] حماد ،طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص ص 203-204 .

[3] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 131 .

[4] حماد، طارق عبد العال (2004) [3]، مرجع سابق، ص ص 203-204 .

[5] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 156 .

بدعوى الإهمال والتقصير نتيجة الزيادة في معدل إفلاس الشركات، خاصة في سنوات الستينيات من القرن العشرين، والمطالبة بتعويض الأطراف المستفيدة من القوائم المالية عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة أصدر مراجعو الحسابات تقارير نظيفة بشأنها[1].

وترجع الزيادة في ارتفاع معدل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات نتيجة تأثير عدد من العوامل أهمها[2] :-

1- زيادة إدراك مستخدمي القوائم المالية لمسؤولية مراجع الحسابات.
2- الاهتمام المتزايد للهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية بمسؤولياتها في حماية مصالح حملة الأسهم.
3- تعقد ممارسات مهام المحاسبة والمراجعة في ضوء الزيادة في حجم منشآت الأعمال وتعقد عملياتها وظهور الشركات متعددة الجنسيات والمشاكل المحاسبية التي صاحبتها.
4- تزايد القبول العام لدى المجتمعات في حق الأطراف التي أصابها الضرر نتيجة اعتمادها على قوائم مالية مضللة في رفع دعاوى قضائية ضد أي فرد تتوفر لديه القدرة على دفع التعويض.

وفي ظل الزيادة في المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات شهدت القضايا المرفوعة ضد المراجعين ارتفاعا في معدلاتها وبالتالي ارتفاع تكاليفها، حيث تجاوزت تكاليف التقاضي التي تكبدتها مكاتب المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1993م أكثر من مليار دولار أمريكي في صورة تكاليف للترافع عن القضايا وتسويتها[3]، كما أشارت بعض التوقعات إلى إمكانية أن تتجاوز تلك التكاليف مبلغ 30 مليار دولار أمريكي عام 1994م[4]. وقد شهدت السنوات اللاحقة ارتفاعاً في تكاليف التقاضي، حيث وافق مكتب (Arthur Anderson) عام 1998م على تسوية سلسلة من الدعاوى القضائية نظير 220 مليون دولار أمريكي والتي رفعت من طرف المساهمين في شركة Waste Management بدعوى احتيال إدارة الشركة على المستثمرين من خلال المبالغة في بيان أرباح الشركة لعدة سنوات مع فشل مكتب المراجعة في اكتشاف التلاعب والتقرير عنه، كما تعرضت منشأة المراجعة BDO Seidman لخسارة بلغت 44 مليون دولار أمريكي نتيجة الحكم الصادر ضدها في القضية التي اتهمت فيها بالإهمال والإخفاق في اكتشاف المغالاة في قيمة المخزون من الخردة المعدنية بمبلغ 7 مليون دولار[5]. ولا تقتصر الأضرار التي تتحملها مكاتب المراجعة على التكاليف المادية للتقاضي فحسب، بل تمتد إلى التأثير على السمعة

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2001)، مرجع سابق ، ص ص 11-12 .
[2] لطفي، أمين السيد أحمد (2005) [2]، مرجع سابق، ص 250 .
[3] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 106 .
[4] لطفي، أمين السيد أحمد (2005)[2]، مرجع سابق، ص 256 .
[5] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص 201 .

المهنية لمكاتب المراجعة، وما يترتب عليها من احتمال فقدان مكاتب المراجعة للعديد من عملائها نتيجة القضايا المرفوعة ضدها، والتي تؤدي إلى فقدان جزء هام من دخلها.

2-2-2 أنواع المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات

2-2-2-1 المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات تجاه عملائه

توصف مسؤولية المراجع تجاه عميل المرجعة بأنها مسؤولية عقدية تحددها بنود العقد الموقع بين المراجع وعميله، والذي يتضمن أن يؤدي المراجع – مقابل أتعاب– الخدمات المذكورة في خطاب التكليف، ويترتب على إخلال المراجع لبنود العقد الموقع بين طرفي العقد مسؤولية عن تحقق الإهمال العادي والإهمال الجسيم والغش[1]. وتتحدد مسؤولية المراجع تجاه المنشأة محل المراجعة فيما يلي:-

1- الالتزام بتنفيذ بنود الاتفاق الموقع بين الطرفين، وتحمل المراجع مسؤولية إغفال أو إهمال تنفيذ بعض بنود الاتفاق.
2- التزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة وفق متطلبات معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة[2]، وبما يمكن المراجع من اكتشاف الأخطاء والغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، حيث إن تقديم المراجع معلومات غير صحيحة أو الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تنفيذاً لمتطلبات مبدأ الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، أو إغفال تنفيذ إجراءات المراجعة التي توفر له تأكيداً معقولاً بأن حالات الخطأ والغش في القوائم المالية تم اكتشافها والتقرير عنها يعرض المراجع للمسائلة القانونية بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وقد أكد المشرع اليمني على انعقاد مسؤولية المراجع تجاه المنشأة محل المراجعة، حيث أوضحت المادة (57) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات مسؤولية المراجع تجاه الجهة التي يراجع حساباتها عن الضرر الذي يلحق بها، بسبب الأخطاء التي تقع منه أثناء تنفيذ عمله، أو عند ممارسة مهنته، كما يعتبر المراجع مسئولاً عن الضرر الذي يصيب المالكين أو الغير بسبب تلك الأخطاء، وفي حالة تعدد المراجعين المشتركين في الخطأ يكونون مسئولين بالتضامن قبل المالكين أو الغير، كما أوضحت المادة (59) من نفس القانون على مسؤولية المراجع عن الضرر الذي يلحق بالجهة أو المالك أو الغير نتيجة الأخطاء أو الإهمال من

---

[1] نفس المرجع، ص 211 .

[2] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 129 .

قبل المساعدين الذين يعملون تحت إشرافه[1]. وقد أوضحت الفقرة (أ) من المادة (183) في القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية على مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وفي حالة تعدد المراقبين المشتركين في الخطأ يكونون مسئولين قبل الشركة بالتضامن[2].

وقد أكد المشرع الجزائري على مسؤولية مراجعي الحسابات تجاه عملائهم وتجاه الغير، حيث أوضحت المادة (45) من القانون رقم (8) لعام 1991م بشأن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بأنه يعد محافظو الحسابات مسئولين تجاه الشركة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ويتحملون بالتضامن سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو تجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرؤون من مسؤولياتهم فيما يخص المخالفات التي لم يشتركوا فيها إلا إذا برهنوا على أنهم قاموا بالمتطلبات العادية لمهمتهم، وأنهم أعلنوا وأدانوا هذه المخالفات في مجلس الإدارة وأنه لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقاداً بعد إعلامهم بذلك، كما بينت المادة (49) من نفس القانون على أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، كما أوضحت المادة (50) من القانون سالف الذكر على أنه يعد الخبراء المحاسبون والمحاسبون المعتمدون أثناء ممارسة مهمتهم مسئولين مدنياً تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية[3].

2-2-2-2 مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث)

توصف مسؤولية المراجع تجاه الغير بأنها مسؤولية تقصيرية تنعقد عند لحاق الضرر بالغير نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة، أصدر مراجع الحسابات تقرير مراجعة نظيف بشأنها، وتنقسم مسؤولية المراجع تجاه الغير إلى ما يلي :-

أ- مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير في ظل قواعد القانون العام

تتمثل قواعد القانون العام في مجموعة الأحكام القضائية التي تصدر على مر الأيام في مجال المسائلة القانونية على مراجعي الحسابات لصالح الأطراف المتضررة، نتيجة اعتمادها على تقارير مراجعي الحسابات بشأن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية[4]. ويشمل الغير جميع الأطراف التي تعتمد على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية في اتخاذ قراراتها

---

[1] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص ص 16 – 17 .

[2] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 54 .

[3] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص 14 .

[4] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق ، ص 134 .

المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة[1]. وعلى الرغم من عدم ارتباط مراجع الحسابات بعلاقة تعاقدية مع الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، إلا أن مسؤولية المراجع تنشأ تجاه تلك الأطراف نتيجة اعتمادها على الرأي المهني الذي يصدره المراجع بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة[2]، وبالتالي فإن لحاق الضرر ووقوع خسارة على الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، نتيجة اعتمادها على قوائم مالية مضللة أصدر المراجع تقرير مراجعة نظيف بشأنها يعرض المراجع للمسؤولية عن تحقق الضرر، ويلزمه بتعويض الخسائر التي لحقت بالغير نتيجة الاعتماد على تلك القوائم[3]. وتتطلب قواعد القانون العام إثبات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية اعتمادها على بيانات كاذبة مادياً وتأكيد العلاقة بين اعتمادها على تلك القوائم وتحقق الضرر الذي أصابها[4].

ب – مسؤولية المراجع تجاه الغير في ظل التشريعات القانونية

يعد صدور قانون الأوراق المالية عام 1933م وقانون بورصة الأوراق المالية عام 1934م في الولايات المتحدة الأمريكية من أهم التشريعات القانونية التي اهتمت بتحديد مسؤولية المراجع تجاه الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة أصدر المراجع تقريراً نظيفاً بشأنها[5]، حيث شدد قانون الأوراق المالية على مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث المتضرر من تحقق الخسائر الناجمة عن الإهمال العادي والإهمال الجسيم، وفي الوقت نفسه أكد القانون سالف الذكر على مسؤولية المراجع عن القوائم المالية المودعة لدى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية من تاريخ إيداع بيان تسجيل الأوراق المالية وشهادة الاكتتاب إلى تاريخ سريان بيان التسجيل، كما أكد قانون بورصة الأوراق المالية على إلزام الشركات المسجلة أوراقها المالية لدى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية إيداع تقارير ربع سنوية (قوائم مالية غير مدققة) وتقارير سنوية(قوائم مالية مدققة). وتبرز مسؤولية المراجع من خلال ضرورة تطابق المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المودعة لدى الهيئة مع المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية الصادرة إلى المساهمين[6]. وقد توالت النشرات الصادرة عن الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية والتشريعات واللوائح الهادفة إلى حماية حملة الأسهم والمستثمرين من الخسائر التي قد تلحق بهم نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة للمنشآت التي تطرح أسهمها في البورصة[7].

---

[1] بن يخلف، آمال، مرجع سابق، ص 137 .

[2] بوسماحة، محمد، مرجع سابق، ص 55 .

[3] بوتين، محمد، مرجع سابق، ص 57 .

[4] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص 219 .

[5] توماس، وليم ، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 232 .

[6] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص ص 216- 218 .

[7] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق ، ص ص 136- 137 .

وقد أكد المشرع اليمني على انعقاد مسؤولية المراجع تجاه الغير، حيث أوضحت المادة (58) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على مسؤولية المراجع عن الإهمال أو الخطأ المهني الجسيم، الذي ألحق الضرر بالطرف الثالث الذي استخدم القوائم المالية المرفقة من قبل المحاسب القانوني، واعتمد عليها في اتخاذ قرارات مالية في مجال الاستثمار أو الإقراض، بشرط أن يكون الطرف الثالث حسن النية[1]، كما أكدت الفقرة (ج) من المادة (183) في القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية على مسؤولية مراجع الحسابات عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير بسبب خطأه[2].

2-2-2-3 المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات

تنعقد المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات عندما يتعدى الضرر نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة خضعت للمراجعة إلى المجتمع ككل[3]، وهو ما يتطلب تحديد مجالات المسائلة الجنائية التي يتعرض لها مراجع الحسابات والمنصوص عليها في التشريعات المنظمة لمزاولة المهنة وقوانين الشركات وقوانين العقوبات، وذلك بهدف المحافظة على سمعة المهنة ومزاوليها والحفاظ على ثقة الأطراف المتعددة المستفيدة من خدماتها[4]. وتعد المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية، يُسأل ويُعاقب عليها كل شخص يمارس عملاً توفرت لديه النية في مخالفة القوانين والتشريعات، وينتج عنه ضرر يصيب المجتمع.

وقد أكد المشرع اليمني على أهمية قيام مراجع الحسابات بإبلاغ الجهات المعنية عند اكتشاف بعض التصرفات التي تلحق الضرر بالمجتمع، حيث أوضحت المادة (61) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، بأنه يجب على مراجع الحسابات إبلاغ الجهات المختصة وذات العلاقة كتابياً إذا تبين له أثناء مزاولة المهنة أي من الأمور الآتية[5]:-

- وجود خطر على صحة وسلامة المواطن.
- وجود مخاطر على الثروة القومية سواءً كانت حيوانية أو سمكية أو زراعية أو معدنية أو غيرها.

---

[1] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 17.

[2] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 54 .

[3] سيدي، عمر محمد، "نموذج مقترح لقياس مستوى الجهد في تنفيذ عملية المراجعة لترشيد تكلفتها-دراسة ميدانية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2005م)، ص 147 .

[4] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 138 .

[5] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 17 .

▪ وجود مخاطر على البيئة.

4-2-2-2 المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات

أدى اتساع نطاق المسؤولية القانونية المدنية أو الجنائية التي يتعرض لها مراجعو الحسابات- نظراً للزيادة في معدل الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم نتيجة الضرر الذي أصاب عملاء المراجعة أو الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية أو الهيئات الحكومية، نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة خضعت للمراجعة - إلى ضرورة تدخل الهيئات المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة للمحافظة على سمعة المهنة والحفاظ على ثقة المستفيدين من خدماتها[1]، وذلك من خلال إصدار التعليمات وقواعد آداب السلوك المهني الواجب على المراجعين الالتزام بها أثناء تنفيذ مهامهم، وبما يجنب المراجعين من التعرض للعقوبات التي تحددها المنظمات المهنية عند مخالفة التعليمات واللوائح المنظمة لأدائهم، والتي تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة[2]. وقد أكد المشرع اليمني على المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات، حيث أوضحت الفقرة (أ) من المادة (67) في القانون رقم (26) لعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على أنه مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجنائية أو المدنية يعاقب كل محاسب قانوني لم يراعي الأصول المهنية بإحدى العقوبات التأديبية التالية[3] [*] :-

- التنبيه الخطي.
- الإنذار الخطي.
- التوقيف المؤقت للترخيص بما لا يتجاوز ثلاث سنوات.

كما أكد المشرع الجزائري على المسؤولية الجزائية والمهنية لمراجع الحسابات، حيث أوضحت المادة (52) من القانون رقم (8) لعام 1991م بشأن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، كما أوضحت المادة (53) من نفس القانون على أنه يمكن أن يترتب على

---

[1] توماس، وليم ، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص ص 238 - 239.

[2] سيدي، عمر محمد ، مرجع سابق، ص 147 .

[3] الجمهورية اليمنية ، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، 18 .

- حدد القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في المواد من 67 إلى 73 عدداً من العقوبات التي يتعرض لها مراجعو الحسابات في حالة المخالفة لأحكام هذا القانون وتنفيذ عمليات المراجعة بالمخالفة للأصول المهنية، لمزيد من المعلومات راجع:-

- الجمهورية اليمنية ، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص ص 18 - 21 .

الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية[1].

2-2-2 أسس تحديد الواقعة المنشئة لمسؤولية مراجع الحسابات

تتحدد مسؤولية مراجع الحسابات عن تعويض الضرر الذي لحق المنشأة محل المراجعة أو الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، نتيجة اعتمادها على قوائم مالية مضللة وفق إحدى القاعدتين التاليتين :-

1- قاعدة المسؤولية المشتركة أو التضامنية

يؤدي تطبيق هذه القاعدة إلى إمكانية تحمل المراجع جميع الأضرار في حالة إعلان المنشأة محل المراجعة إفلاسها[2]، بغض النظر عن حجم الخطأ الذي ارتكبه، والذي ترتب عليه إلحاق الضرر بالأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وذلك على اعتبار أن مسؤولية المراجع وفق هذه القاعدة تعد مسؤولية تضامنية عن تعويض الخسائر التي لحقت الأطراف الأخرى نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة خضعت للمراجعة. ويترتب على تطبيق هذه القاعدة عدم سقوط حق الأطراف الأخرى في رفع دعوى قضائية ضد المراجع، حتى لو التزم المراجع ببذل عناية مهنية ملائمة في ظل إصداره تقرير مراجعة غير متحفظ أو تقرير مراجعة متحفظ لا يتوافق مع حقيقة المركز المالي للمنشاة محل المراجعة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة[3].

2- قاعدة المسؤولية النسبية

تتحدد مسؤولية مراجع الحسابات وفق هذه القاعدة عن تعويض الضرر الذي أصاب الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير المراجع، بما يتناسب مع إهماله وثبوت فشله في تنفيذ عملية المراجعة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، وعدم بذل مستوى العناية المهنية التي تتطلبها عملية المراجعة[4]. وتنتفي مسؤولية المراجع عن تعويض الضرر الذي أصاب الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، إذا التزم ببذل العناية المهنية الواجبة، وقام بتنفيذ اختبارات المراجعة التي توفر له تأكيداً معقولاً بأن حالات الخطأ والغش في القوائم المالية قد تم اكتشافها. ولذلك تحاول الأطراف الأخرى في إطار سعيها لتعويض الضرر الذي أصابها، خاصة في ظل إعلان إفلاس المنشأة إلى تأكيد انعقاد مسؤولية مراجع

---

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص 15 .

[2] لطفي، أمين السيد أحمد (2005)[2]، مرجع سابق، ص 269 .

[3] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص 148 .

[4] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 110 .

الحسابات، من خلال محاولة إثبات وجود علاقة سببية بين الخسائر التي لحقت الأطراف الأخرى، واعتمادها على قوائم مالية مضللة أصدر المراجع تقرير مراجعة نظيف بشأنها[1].

ويرى الباحث أن الصعوبة في تحديد مستوى العناية المهنية الواجبة يؤدي بدوره إلى إلقاء العبئ على عاتق المحاكم المتخصصة لتحديد مستوى العناية المهنية الواجبة عند فشل عملية المراجعة وثبوت إهمال المراجع، نظراً لما يترتب على عمومية معيار العناية المهنية من إصدار أحكام متفاوتة بشأن إهمال المراجع أثناء أداء مهامه في ظل مستوى الجهد المبذول، فقد تصدر أحكاماً تقضي بإهمال المراجع في ظل مستوى الجهد المبذول، كما قد تصدر أحكام بعدم إهمال المراجع في ظل نفس مستوى الجهد المبذول. ويرجع الاختلاف في الأحكام الصادرة بشأن تحقق الإهمال من عدمه، نظراً لاختلاف إدراك مصدري تلك الأحكام عن مستوى العناية المهنية الواجبة. كما يرى الباحث أن إدراك مراجع الحسابات بخضوعه للمسائلة القانونية عند فشل عملية المراجعة نتيجة الإهمال والتقصير أثناء جمع وتقييم أدلة الإثبات أو عند تنفيذ اختبارات المراجعة أو التقرير عن نتائجها، يعد حافزاً للمراجع لتنفيذ اختبارات المراجعة التي تتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، والعمل على تكليف مراجعين مساعدين لتنفيذ عملية المراجعة وفق تأهيلهم العلمي وخبرتهم بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، والالتزام بمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، كما يحتفظ المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة بأوراق عمل المراجعة التي توضح الإجراءات التي نفذها خلال عملية المراجعة والمصادقات والاستفسارات والكشوفات التحليلية والمقارنات وغيرها من أوراق عمل المراجعة التي تؤكد التزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، والتي تساهم في تحسين جودة المراجعة.

المطلب الثالث: تشكيل لجان المراجعة في المنشآت محل المراجعة

2-3-1 أهمية تشكيل لجان المراجعة

أدى ارتفاع معدلات الغش الإداري وفشل الشركات في الولايات المتحدة وكندا والمملكة المتحدة، وما ترتب عليه من الإضرار بمصالح الملاك واهتزاز الثقة في أداء الشركات إلى مطالبة العديد من الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية والمنظمات المهنية المهتمة بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة لمجالس إدارات الشركات المساهمة بضرورة تشكيل لجان مراجعة، والتي تعد إحدى اللجان الفرعية التابعة لمجلس إدارة الشركة المساهمة، وتختص بمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته المتعلقة بالرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، والرقابة على أداء إدارة الشركة، ودعم استقلالية المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة بهدف تحسين جودتها[2]. وتعد بورصة نيويورك للأوراق المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية من أوائل الهيئات

[1] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص ص 248 – 249 .

[2] أحمد، أحمد أنيس ، مرجع سابق، ص ص 103، 104 .

الأمريكية التي طالبت الشركات المساهمة بتشكيل لجان المراجعة، حيث أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية في تقريرها الصادر عام 1940م على أهمية اختيار مراجعي الحسابات من خلال لجنة مراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين[1]، كما طالبت البورصة في نشرتها الصادرة في يناير عام 1977م جميع الشركات المسجلة أوراقها المالية لديها بضرورة تشكيل لجان مراجعة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين كشرط لتسجيل أسهمها في البورصة ابتداء من 1978/6/30م[2]، كما أوصت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في تقريرها الصادر عام 1940م بضرورة قيام جميع الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة من مدراء مستقلين، وقد قامت الهيئة بإعادة نشر توصيتها السابقة عام 1972م، وطلبت من الشركات الإفصاح للمساهمين عما إذا كان لديها لجان مراجعة، كما أصدرت الهيئة نشرتها رقم (278) عام 1978م والتي أوصت بقيام لجنة المراجعة بتنفيذ عدد من المهام من أهمها[3]:-

1- التوصية بتعيين أو عزل المراجعين الخارجيين وفحص أتعابهم وتقييم استقلاليتهم.

2- مناقشة خطة المراجعة ومجال المراجعة مع المراجعين الخارجيين .

3- الموافقة على الخدمات الاستشارية المقدمة لإدارة المنشأة وتحديد مدى عدالة أتعابها.

ولم يكن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بمعزل عن مطالبات الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية بضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة، حيث أوصى المعهد عام 1967م جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تتولى تلك اللجان ترشيح المراجعين الخارجيين ومناقشة خطط عملهم، وحل الخلافات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة، كما تتولى تلك اللجان أيضا فحص القوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية[4]، كما أشار التقرير الذي أعدته لجنة مسؤوليات المراجعين والذي عرف بتقرير (Cohen) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1978م على أهمية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تحقيق التوازن بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة[5]. وقد توالت النشرات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والتي أكدت جميعها على أهمية إخطار المراجعين الخارجيين للجان المراجعة في الشركات بالمخالفات المالية والتصرفات غير القانونية المكتشفة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وإبلاغ لجان المراجعة بأوجه القصور في تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية فيها، والصعوبات التي تواجه المراجعين

---

[1] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص 75 .

[2] الرحيلي، عوض بن سلامة، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات : حالة السعودية"، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، مجلد (22)، عدد (1)، جده، 2008م، ص 194 .

[3] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 196 .

[4] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 316 .

[5] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص 76.

الخارجيين أثناء تنفيذ مهامهم، بالإضافة إلى أوجه الخلاف بين المراجعين الخارجيين وإدارة المنشأة بشأن :-

- تطبيق المبادئ المحاسبية وكفاية الإفصاح في القوائم المالية.
- نطاق عملية المراجعة وتقرير المراجع عن القوائم المالية.

وقد أكد تقرير لجنة Treadway Commission الصادر عام 1987م على ضرورة إنشاء لجان المراجعة من أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين داخل الشركات المسجلة أسهمها في بورصة الأوراق المالية الأمريكية، وأوكل إليها مسؤولية التأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش والتحريفات الجوهرية، كما تم في عام 2002م إصدار قانون Sarbanes Oxley Act نظراً للانهيارات المالية لعدد من الشركات الأمريكية الكبرى، والذي تم بموجبه إلزام جميع الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية بتكوين لجان مراجعة لدورها في الحد من حدوث انهيارات مالية للشركات في المستقبل وتأكيد دور لجان المراجعة في عمليات إعداد التقارير المالية وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي[1]. وقد أدى تزايد حالات الغش الإداري وفشل الشركات في المملكة المتحدة إلى المطالبة بتشكيل لجان المراجعة، حيث أوصت لجنة Cadbury في تقريرها الصادر عام 1992م بضرورة تكوين لجان مراجعة داخل الشركات المساهمة البريطانية التي يتم تداول أسهمها في بورصة لندن للأوراق المالية، والتي حظيت بتأييد العديد من الشركات والمنظمات المهنية في بريطانيا[2]، كما تضمن تقرير Turnbull الصادر في بريطانيا عام 1999م التأكيد على أهمية دور لجان المراجعة في تحسين وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية[3]. أما كندا فقد كانت الحاجة فيها ماسة لتشكيل لجان مراجعة، نظراً لارتفاع معدل إفلاس الشركات في السبعينيات من القرن العشرين، نتيجة فشل مجالس الإدارة في تحقيق رقابة فاعلة على المدراء التنفيذيين وضعف بيئة الرقابة داخل الشركات[4]، الأمر الذي استلزم تعديل بعض بنود قانون الشركات عام 1975م والذي ترتب عليه إلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة، من أهم مسؤولياتها الموافقة على القوائم المالية السنوية قبل تقديمها لمجلس إدارة الشركة، كما تضمن التقرير الصادر عن المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين عام 1988م عددا من التوصيات التي ركزت على ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة من مدراء غير تنفيذيين، تتولى فحص القوائم المالية السنوية والفترية قبل نشرها، وتقديم تقارير سنوية إلى المساهمين عن كيفية أدائها للمهام المناطة بها[5].

---

[1] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق ، ص ص 316- 317 .

[2] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 104 .

[3] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 317 .

[4] الرحيلي، عوض بن سلامة، مرجع سابق، ص 195 .

[5] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص 85 .

2-3-2 مهام لجان المراجعة

تقوم لجان المراجعة في المنشآت بعدد من المهام من أهمها ما يلي:-

1- الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية

تسببت الانهيارات المالية لعدد من الشركات العالمية في زيادة الاهتمام بدور لجان المراجعة في الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، والتأكد من سلامة تطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية[1]، خاصة في ظل تمتع أعضاء لجان المراجعة بخبرة جيدة في المحاسبة والمراجعة، حيث تضمن قانون Sarbanes Oxley Act الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2002م عدداً من المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة، من أهمها أن يكون عضو لجنة المراجعة مراجع خارجي أو محاسب سابق أو حاصل على شهادة في مجال المحاسبة والمراجعة، وأن يكون لديه دراية كافية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن يكون مدركاً بطبيعة المسؤوليات الملقاة على عاتق لجان المراجعة، وتمتع أعضاء لجنة المراجعة بالاستقلالية أثناء تأدية مهامهم[2]، وبما يمكن لجان المراجعة من دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتحديد مدى فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، بالإضافة إلى دور لجنة المراجعة في دعم استقلالية المراجعين الداخليين من خلال التوصية بتعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين، وبما يساهم في تحسين إجراءات المراجعة الداخلية وفعالية نتائجها، والتي تساهم بدورها في تحسين جودة التقارير المالية التي تصدرها الإدارة[3].

2- تدعيم استقلالية المراجع الخارجي

يمثل تدعيم استقلالية المراجع الخارجي أحد الأهداف الرئيسية لتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، وذلك من خلال الدور الذي تمارسه تلك اللجان في التوصية بتعيين مراجع أو مراجعين لمراجعة حساباتها، وقيام مجلس الإدارة بعرض التوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة إلى الجمعية العامة للمساهمين التي تعين بدورها مراجع الحسابات. وعادة ما تعتمد لجان المراجعة في ترشيح مراجع الحسابات على ما يلي[4]:-

1- خبرة المراجعين الخارجيين بطبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها .

2- التأهيل العلمي والخبرة المهنية للمراجع وكفاءة المراجعين المساعدين.

3- برنامج رقابة الجودة المطبق في مكتب المراجعة، ونتائج تقرير فحص النظير.

---

[1] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 195 .

[2] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص ص 327- 328 .

[3] محمد، ناصر عبدالمهيمن، " إطار مقترح لدور لجان المراجعة في تفعيل نظم الرقابة في شركات المساهمة المصرية – دراسة نظرية تطبيقية"، (جامعة الأزهر، كلية التجارة بنين، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص ص 77 – 79 .

[4] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص ص 92 – 93 .

4- أتعاب المراجعة التي يحددها المراجع الخارجي.

3. الموافقة على تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة وفحص أتعابها

تسعى إدارة المنشأة محل المراجعة إلى محاولة التأثير على استقلالية المراجع الخارجي من خلال الطلب من المراجع تقديم خدمات استشارية لإدارة المنشأة، وذلك على اعتبار أن الأتعاب المهنية المرتفعة التي تحددها إدارة المنشأة مقابل الخدمات الاستشارية تعد من العوامل التي قد تؤثر على استقلالية المراجع، والتي تؤثر بدورها على مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة. وللحد من تأثير ذلك تقوم لجان المراجعة بفحص طبيعة تلك الخدمات وأهميتها في تحسين أداء المنشأة، وتقييم مدى تناسب الأتعاب المهنية التي تحددها الإدارة مع طبيعة الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع، وبما يكفل ضمان عدم تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع وجودة تنفيذ عملية المراجعة[1].

4. فحص أوجه الخلاف بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة

يلاحظ المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة قيام إدارة المنشأة محل المراجعة بتطبيق عدد من السياسات المحاسبية التي قد يعتبرها غير ملائمة أو أنها لا تتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة، كما قد تقوم إدارة المنشأة بتطبيق سياسات محاسبية خلال الفترة محل المراجعة تختلف عن السياسات المحاسبية التي طبقت في الفترات المالية السابقة، دون قيام الإدارة بتحديد أسباب التغيير في تطبيق تلك السياسات أو بيان أثرها على القوائم المالية للمنشأة، مما يساهم في توفير قوائم مالية مضللة تؤثر سلباً في قرارات مستخدميها[2]، الأمر الذي يزيد من درجة الاختلاف بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة. وتزداد حساسية الموقف من تأثير ذلك نتيجة تعمد إدارة المنشأة إخفاء معلومات هامة عن المراجع الخارجي، أو عدم الاستجابة لطلب المراجع بتوفير مستندات بعض العمليات المالية الهامة نسبياً أو الدفاتر والسجلات المحاسبية، مما يزيد من القيود التي تحد من عمل مراجع الحسابات والتي تقلل من مقدرته على تنفيذ بعض اختبارات المراجعة الضرورية. ولذلك تمارس لجنة المراجعة دوراً هاماً للحد من اتساع درجة الخلاف بين إدارة المنشأة والمراجع الخارجي من خلال دراسة أسباب تلك الخلافات ووضع الحلول المناسبة لها، مع التركيز على عدم التأثير على استقلالية المراجع ومستوى تنفيذ عملية المراجعة[3]، كما يجب على لجنة المراجعة الاتصال مباشرة مع المراجع، بهدف التعرف على الصعوبات التي تحول دون تنفيذ مهام المراجعة وإيجاد الحلول المناسبة لها والحد من تأثيرها، والعمل على دعم استقلالية المراجع بهدف زيادة فعالية إجراءات

---

[1] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 105 .

[2] نفس المرجع، ص 104 .

[3] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص ص 341 – 342 .

المراجعة وتحسين جودتها، وبما يساهم في زيادة الثقة في التقارير المالية[1]. كما أن إدراك لجنة المراجعة بانخفاض مستوى أداء المراجع في تنفيذ مهام المراجعة، سواء من خلال تنفيذ اختبارات مراجعة لا تتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها أو من خلال محدودية الاختبارات التي ينفذها المراجع عند مراجعة عناصر هامة نسبيا وعدم جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وإهمال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة، أومن خلال توفر تأكيدات عن وقوع المراجع تحت تأثير الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة، وعدم التقرير عن المخالفات المالية والتصرفات غير القانونية المكتشفة أثناء تنفيذ عملية المراجعة وغيرها من التصرفات التي تلاحظها لجنة المراجعة، والتي تؤكد عدم فعالية إجراءات المراجعة المنفذة بواسطة المراجع الخارجي. ولذلك فإن لجنة المراجعة ومن خلال سلطتها في الترشيح بتعيين مراجع الحسابات، فإن لها سلطة في التوصية بعزله، وذلك من خلال إعداد مذكرة ترفع إلى مجلس الإدارة تتضمن طلب عزل مراجع الحسابات مبينة أسباب طلب العزل، وبناءً على ذلك يقوم مجلس الإدارة بدراسة طلب لجنة المراجعة ويقوم بعرضها على الجمعية العامة للمساهمين والتي تتخذ قراراها بشأن ذلك.

ويؤيد الباحث أهمية تشكيل لجان المراجعة في المنشآت ومنحها سلطة الترشيح بتعيين مراجعي الحسابات لما يترتب عليه من تمكين المراجعين من ممارسة مهام المراجعة في إطار من الحياد وحمايتهم من تأثير الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة بهدف التأثير على أداء المراجعين وتقييد حريتهم من التوسع في حجم الاختبارات التي يؤدونها أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وما يترتب عليه من التأثير في نوعية التقرير النهائي الذي يصدره المراجعون. كما يرى الباحث أهمية قيام لجنة المراجعة بفحص أتعاب المراجعة، والتأكد من كفايتها لتمكين المراجع من تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، وذلك على اعتبار أن قبول المراجع لأتعاب مراجعة تقل بدرجة ملحوظة عن الأتعاب التي يتطلبها تنفيذ عملية المراجعة بالكفاءة المهنية الملائمة، قد يترتب عليه إغفال تنفيذ إجراءات مراجعة هامة، أو تكليف فريق مراجعة لا يتمتع أعضاؤه بخبرة مهنية جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة أو عدم الاستعانة بخبراء متخصصين لفحص عناصر هامة نسبياً، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة.

---

[1] الرحيلي، عوض بن سلامة، مرجع سابق ، ص ص 196 – 197 .

المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة

يتطلب تحقيق رقابة فاعلة على جودة تنفيذ عملية المراجعة قيام مكاتب المراجعة بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني وإصدارات الهيئات المهنية المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة[1]، وتعرف تلك السياسات والإجراءات التي تصممها مكاتب المراجعة بإجراءات رقابة الجودة. وتعرف الرقابة على الجودة بأنها "مجموعة الإجراءات والسياسات الموضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها، للتأكد من أن الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى التي توفر تأكيداً معتدلاً من أن معايير التدقيق المتعارف عليها قد طبقت"[2]. كما تعرف الرقابة على الجودة بأنها "الوسائل والإجراءات التي يجب إتباعها لضمان تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة "[3].

ويعرف الباحث الرقابة على جودة المراجعة على أنها " مجموعة السياسات والإجراءات التي تصممها مكاتب المراجعة بغرض التأكد من التزام العاملين فيها بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وبما يساهم في ضمان تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة ".

المطلب الأول : أهمية الرقابة على جودة المراجعة

---

[1] الضلعي، وهيب إلياس، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن: دراسة ميدانية"، (جامعة اليرموك، كليــة الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص 14 .

[2] التميمي، هادي، مرجع سابق، ص 68.

[3] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 101 .

ساهمت الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة نتيجة عدم وجود أي أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب المراجعة وغياب التنظيم الذاتي للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية حتى عام 1977م، وما صاحبها من ارتفاع في معدل إفلاس الشركات، وارتفاع معدل الدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى إدراك المنظمات المهنية بأهمية الدور الذي يجب أن تمارسه بهدف المحافظة على سمعة مهنة المراجعة[1]، وتعزيز ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء المراجع ونتائج عملية المراجعة. وفي سبيل مواجهة تلك الانتقادات والمحافظة على سمعة مهنة المراجعة، أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1978م لجنة معايير رقابة الجودة، وأوكل إليها مسؤولية مساعدة مكاتب المراجعة المصرح لها بتطوير وتنفيذ معايير الرقابة على جودة المراجعة، والتي تتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها للتأكد من قيام مكاتب المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية تجاه عملائها[2]، حيث تسعى مكاتب المراجعة من خلال تصميم نظام لرقابة الجودة إلى تحقيق ما يلي[3]:-

- توفير تأكيد على التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.
- تأكيد التزام مكاتب المراجعة بالقوانين المحلية والعقود الموقعة مع المنشآت محل المراجعة، والمعايير المهنية التي تضعها المكاتب لتنظيم أعمالها.
- تأكيد التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الأخلاقية الشخصية.
- ضمان قيام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها بمستوى مرتفع من الجودة وفق البرامج الزمنية المعدة سلفاً.
- تقليل احتمالات فشل عمليات المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي.
- السعي نحو تطوير مهنة المراجعة، وزيادة ثقة مختلف الأطراف في نتائج عملية المراجعة وتقرير مراجع الحسابات.

وقد أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة عام 1979م نشرة المعايير رقم (1) والتي تضمنت تسعة عناصر لرقابة الجودة يجب على مكاتب المراجعة أخذها في الاعتبار عند تصميم وتنفيذ

---

[1] الأهدل، عبدالسلام سليمان، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية – دراسة نظرية ميدانية"، (جامعة أسيوط، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص 74.

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 44 .

[3] Woolf. Emile, "Auditing Today", Fifth Edition, (New York, prentice hall, 1994),
نقلا عن الضلعي وهيب إلياس، مرجع سابق، ص 22 .

السياسات والإجراءات الخاصة بالرقابة على جودة عمليات المراجعة التي تنفذها[1]، كما أصدرت اللجنة في مايو عام 1996م نشرة المعايير رقم (2) والتي تم بموجبها تخفيض عناصر رقابة الجودة من تسعة عناصر إلى خمسة عناصر يتم تطبيقها ابتداء من يناير عام 1997م[2]، كما تضمنت نشرة معايير المراجعة رقم (25) الصادرة في نوفمبر عام 1979م عن مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين بعنوان "العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة" ما يلي:-

1- يجب على منشآت المحاسبة وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة المراجعة وبما يوفر تأكيداً معقولاً بالتزامها بمعايير المراجعة المتعارف عليها في جميع عملياتها[3].
2- ترتبط معايير المراجعة المتعارف عليها بمعايير رقابة الجودة، كما تؤثر إجراءات وسياسات رقابة الجودة على سير عملية المراجعة والممارسة المهنية للعاملين في مكاتب المراجعة في جميع المهام التي ينفذونها[4].

كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1977م بإنشاء قسم منشآت المحاسبة واستحدث قطاعين هما[5]:-

1- **قطاع هيئة سوق المال (SECPS)** : ويضم مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات الشركات المسجلة في البورصة .
2- **قطاع الشركات الخاصة (PCPS)** : ويضم مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات الشركات التي لا تتداول أسهمها في البورصة. ويجب توفر عدد من المتطلبات لانضمام مكاتب المراجعة لعضوية أي من القطاعين أو كليهما، ومن أهم تلك المتطلبات الموافقة على تطبيق برنامج فحص النظير، والتقيد بمتطلبات التأهيل المهني المتواصل[6]. وقد هدف المعهد من إنشاء قسم منشآت المحاسبة وتوزيعها على القطاعين السابقين إلى ما يلي[7] :-

---

[1] راضي، محمد سامي (1998)[1]، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة- دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر" آفاق جديـــدة، عدد (2)، المنوفية، إبريل 1998م ، ص 262.

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق ، ص 45 .

[3] مبارك، الرفاعي إبراهيم، " تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة ، دراسة تطبيقية على جمهوريـــة مصر العربية" المجلة العلمية التجارة والتمويل، الملحق الثاني،طنطا، 2000م، ص 16 .

[4] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 101 .

[5] مبارك، الرفاعي إبراهيم، مرجع سابق، ص 13 .

[6] حماد، طارق عبد العال (2004) [2]، "موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية "، الجزء الثاني ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004م) ص 190 .

[7] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 45 .

1- تطوير جودة الأداء في مكاتب المراجعة، من خلال الالتزام بمتطلبات معايير الرقابة على جودة المراجعة، وذلك بهدف محاولة التنظيم الذاتي للمهنة ومعالجة الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية.

2- إيجاد نظام لتحقيق رقابة فاعلة على جودة أداء مكاتب المراجعة لعملياتها من خلال تطبيق برنامج فحص النظير.

ونظراً للأهمية التي يكتسبها موضوع الرقابة على جودة المراجعة، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (220) بشأن رقابة الجودة لأعمال التدقيق، وقد تضمن المعيار عدداً من السياسات والإجراءات التي تساهم في الرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة، وتتمثل أهم تلك السياسات والإجراءات فيما يلي[1]:-

- مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق، والتي توجب على شريك المراجعة تحمل مسؤولياته لأغراض الوصول إلى مستوى الجودة الشاملة، من خلال أداء الأعمال وفق المعايير المهنية، والامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة، وإصدار تقارير المراجعة بما يتناسب مع ظروف المراجعة.
- متطلبات أخلاقيات المهنة، والتي تتطلب قيام شريك المراجعة بتقييم مدى امتثال أعضاء فريق المراجعة لمتطلبات أخلاقيات المهنة والتي تتمثل في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، والسلوك المهني.
- الاستقلالية، والتي تتطلب من المراجع تقييم مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
- قبول واستمرار علاقات العميل وعمليات التدقيق المحددة، والتي تتطلب قيام شريك المراجعة بتقييم مدة مناسبة الإجراءات المتبعة لتقييم إجراءات الارتباط مع عملاء مراجعة جدد وإمكانية الاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين.
- تعيين فريق العملية، والتي تتطلب اقتناع شريك المراجعة بدرجة الخبرة والكفاءة في الفريق المكلف بتنفيذ عملية المراجعة ومدى كفاية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة.
- أداء العمليات، والتي توجب على شريك المراجعة تحمل مسؤولياته في التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة امتثالاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.
- الاستشارات، والتي توجب على شريك المراجعة تحمل مسؤولياته عن فريق المراجعة وتقديم الاستشارات المناسبة بشأن الصعوبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة والتشاور والاسترشاد برأي الآخرين من داخل وخارج مكتب المراجعة وتوثيق تلك الاستشارات.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008م)، ص ص 246 – 256 .

- المتابعة، والتي تتطلب من مكتب المراجعة التقييم المستمر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى مناسبتها وفعاليتها وكفايتها.

وتساهم هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) في الرقابة على الجودة باعتبارها إحدى الهيئات التابعة للحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية التي أنشئت عام 1934م، وتعد مسئولة عن إمداد المستثمرين بمعلومات موثوقة تساعد في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وتستمد الهيئة أهميتها في الرقابة على الجودة من خلال سلطتها في وضع معايير المحاسبة والمراجعة[1]، وفرض عقوبات تأديبية على المنشآت المخالفة لمتطلباتها والمحددة في قانون الأوراق المالية الصادر عام 1933م وقانون بورصة الأوراق المالية الصادر عام 1934م، والملزمة لمعظم الشركات التي ترغب طرح أسهمها للاكتتاب العام التقدم إلى الهيئة بطلب الموافقة على التسجيل لدى الهيئة وتعزيز دورها في حماية المستثمرين من خلال الطلب من الشركات التي ترغب في طرح أسهمها للاكتتاب العام بتقديم تقارير بصورة سنوية إلى الهيئة يتم فحصها بهدف التحقق من مدى اكتمالها وملائمتها قبل منح تلك الشركات الموافقة على طرح أسهمها للاكتتاب العام[2]. وعلى الرغم من أن المعلومات التي تطلبها الهيئة لا تتعلق مباشرة بمكاتب المراجعة، إلا أن القانونين سالفي الذكر أكدا على أن ترفق الشركات مع قوائمها المالية تقرير مراجع محايد سواء عند طلب التسجيل أو عند تقديم تقارير مالية لاحقة، كما يقوم كبير المحاسبين في الهيئة بالتحقيق في حالة ثبوت فشل عملية المراجعة، وله الحق في فرض العقوبات والجزاءات على مكاتب المراجعة التي يتأكد فشلها وثبوت عدم التزامها بمعايير المراجعة، ويتمتع كبير المحاسبين في الهيئة بسلطة مراقبة أنشطة مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المراجعة ومجلس معايير الاستقلال وتطبيق برنامج فحص النظير[3]. كما يتحقق إشراف هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية على مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إبلاغ المنشآت محل المراجعة للهيئة عن تغيير مراجعي حساباتها مع ذكر أسباب التغيير والخلافات السابقة مع مراجعي الحسابات، كما يقوم المراجعون بالرد والتأكيد بشأن صحة أسباب التغيير والخلافات السابقة مع المنشأة محل المراجعة. وعلى الرغم من السلطات الواسعة التي تتمتع بها الهيئة بموجب قانوني الأوراق المالية وبورصة الأوراق المالية، إلا أنها أكدت أهمية التنظيم الذاتي للمهنة باستخدام الوسائل المختلفة، مع تأكيد خضوع جهود التنظيم الذاتي للمهنة للمراجعة والإشراف المتواصل من جانب الهيئة[4].

المطلب الثاني: سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة

---

[1] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 33 .

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 49 .

[3] حماد، طارق عبد العال (2004) [3]، مرجع سابق، ص ص 197- 200 .

[4] حماد، طارق عبد العال (2004) [1]، مرجع سابق، ص 200 .

تضمنت نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1) الصادرة عن لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين عام 1979م تسعة عناصر للرقابة على جودة المراجعة، تمثلت في (الاستقلال، تخصيص العاملين في المكتب على مهام المراجعة، الاستعانة بالخبراء في المجالات الفنية التي تتضمنها عمليات المراجعة، الإشراف، سياسات التوظيف واستخدام الأفراد، التدريب، نظام الترقية، قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، الفحص الدوري)[1]. غير أنه تم تخفيض عناصر رقابة الجودة، وفق نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) الصادرة في مايو عام 1996م إلى خمسة عناصر يتم تطبيقها ابتداء من يناير عام 1997م تمثلت فيما يلي[2]:-

1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية.
2- إدارة الأفراد.
3- قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين.
4- أداء مهمة المراجعة.
5- الرقابة.

ويجب على مكاتب المراجعة وهي بصدد تصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة أن تأخذ في اعتبارها عناصر الرقابة على الجودة أعلاه؛ باعتبارها تمثل الحد الأدنى من متطلبات الرقابة على جودة المراجعة. وتختلف السياسات والإجراءات المصممة للرقابة على الجودة باختلاف حجم مكتب المراجعة، وهيكله التنظيمي، وتوزيعه الجغرافي، واعتبارات التكلفة والعائد، حيث تختلف سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تصممها مكاتب المراجعة الكبرى التي تمتلك فروعاً متعددة محلية أو إقليمية أو دولية عن السياسات والإجراءات المصممة للرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الصغيرة أو مكاتب المراجعة الفردية[3]. وفيما يلي نتناول أهم عناصر الرقابة على جودة المراجعة :-

3-2-1 الاستقلال والنزاهة والموضوعية

يعد التزام العاملين في مكتب المراجعة بالحفاظ على متطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية من العناصر الهامة لتحقيق مستويات عالية من جودة المراجعة[4]، ولذلك فإن على مكاتب المراجعة وضع الإجراءات التي تساهم في تحقيق رقابة فاعلة على أداء العاملين فيها، وبما يؤكد تمتع العاملين في مكتب المراجعة بالاستقلال أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وعدم تأثرهم

---

[1] راضي، محمد سامي (1998) [1]، مرجع سابق، ص 262 .
[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 45 .
[3] دياب، محمد عبدالقادر، مرجع سابق، ص 59 .
[4] محمد، إلهام عبدالله علي،" مدى تطبيق رقابة الجودة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية – دراسة ميدانية"،(جامعة عدن، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 68.

بالضغوط التي تمارسها إدارة منشأة العميل أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، بهدف التأثير على أداء مراجعي الحسابات أثناء تنفيذ عملية المراجعة أو على نوع الرأي الفني الذي يصدرونه، كما يجب التأكد من عدم وجود مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة للمراجعين في منشأة العميل وغيرها من متطلبات تحقيق الاستقلالية التي تكفل إنجاز المراجعين للمهام الموكلة إليهم بموضوعية، والابتعاد عن التحيز الشخصي لصالح أي من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية[1]. ويتطلب تحقيق ذلك إيجاد وسيلة مناسبة لتوصيل سياسات المكتب المتعلقة بالاستقلال والنزاهة والموضوعية إلى جميع العاملين فيه، وذلك من خلال إصدار النشرات الدورية التي يتم من خلالها أيضا تعريف العاملين في مكتب المراجعة بأهمية الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بعملاء مكتب المراجعة، وغيرها من الإجراءات التي تكفل تحسين أداء العاملين في المكتب، وتساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة. وقد أكد المشرع اليمني على أهمية المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، حيث أوضحت المادة (55) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، عدم جواز إفشاء المراجع للمعلومات أو أسرار الشركة، إلا في حالة وجود بعض الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والتي يقوم بإبلاغها للجهات المعنية[2]، كما أوضحت المادة (182) من القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية بأنه لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعملة وإلا حق عليه العزل مع إلزامه بالتعويض[3].

3-2-2 إدارة الأفراد

يعد التخصيص الجيد للعاملين في مكتب المراجعة على مهام المراجعة المختلفة من أهم عناصر الرقابة على جودة المراجعة؛ نظراً لما يترتب على تكليف الأفراد المؤهلين علمياً والذين يتمتعون بخبرة مهنية مناسبة من أداء مهام المراجعة بمستوى جودة مرتفع. كما تساهم السياسات والإجراءات التي تصممها مكاتب المراجعة في مجال إدارة الأفراد في التحديد الجيد للاحتياجات التدريبية للمراجعين في مجالات الممارسة المهنية، وتحديد احتياجات مكتب المراجعة من الكوادر

---

[1] أحمد، أحمد أنيس ، مرجع سابق، ص 102 .

[2] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 16 .

[3] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 54 .

البشرية والخبرات الفنية[1]. ولتحقيق رقابة فاعلة على إدارة الأفراد فإن على مكاتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي تكفل ما يلي[2]:-

1- اعتماد سياسة سليمة في تعيين العاملين وفق احتياجاتها والتخصصات التي تفتقر إليها.
2- إتباع سياسة سليمة في ترقية العاملين، بناء على الخبرة المهنية للمراجعين، دون الأخذ في الاعتبار لطول الفترة الزمنية لعمل المراجعين لديها.
3- إعداد معايير ومتطلبات بشأن أهمية التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلى المراجعين.
4- إيجاد نظام لإبلاغ المراجعين بأحدث الإضافات والتعديلات في معايير المراجعة.
5- تحديد مستوى التأهيل المهني في كل مستوى من مستويات المسؤولية في المكتب.
6- إيجاد نظام دقيق لتقييم أداء الأفراد وإبلاغهم بمدى التقدم في مستويات أدائهم.

3-2-3 قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين

يتعرض مراجع الحسابات للمسائلة القانونية في حالة فشل عملية المراجعة وثبوت إهماله وتقصيره أثناء تنفيذ اختباراتها، كما قد يتعرض المراجع لضغوط تمارسها إدارة منشأة العميل أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، بهدف التأثير على أدائه أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة والتأثير في طبيعة الرأي الفني الذي يصدره المراجع بشأن نتائج عملية المراجعة، ولذلك فإن على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي تكفل الارتباط بالمنشآت التي تتمتع إداراتها بالنزاهة والسمعة الجيدة[3]، كما يجب على مكتب المراجعة وضع السياسات الكفيلة بإيجاد ما يلي[4]:-

1- معايير لتقييم العلاقة مع عملاء المراجعة الحاليين، من خلال تحديد الضغوط أو الممارسات السلبية التي مارستها إدارة منشأة العميل على المراجع، أو عدم توفير الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق التي يطلبها المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة أو إخفاء بعضها، أو عدم الرد على استفسارات المراجع وغيرها من الممارسات التي تؤثر في قرار قبول مكتب المراجعة الاستمرار مع عميل المراجعة الحالي من عدمه.
2- معايير لتقييم قبول عملاء جدد، وذلك من خلال دراسة وتقييم المعلومات التي يحصل عليها مكتب المراجعة عن العملاء المرتقبين، والتي تتضمن معلومات عن سمعة ونزاهة إدارة المنشأة وطبيعة نشاطها والصناعة التي تنتمي إليها، ومدى توفر الخبرات المهنية لدى مكتب المراجعة للوفاء بمتطلبات مراجعة الصناعة التي تنتمي إليها منشاة العميل المرتقب. ويحصل

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2005) [1]، مرجع سابق، ص ص 362 – 363 .
[2] دياب، محمد عبدالقادر، مرجع سابق، ص ص 65 – 67 .
[3] لطفي، أمين السيد أحمد (2005) [1]، مرجع سابق ، ص 365 .
[4] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 46 .

مكتب المراجعة على المعلومات المرتبطة بالعملاء المرتقبين من خلال الزيارات التي يقوم بها المراجع لإدارة المنشأة والمعلومات التي يحصل عليها من مراجع الحسابات السابق للمنشأة بناء على موافقة إدارتها، وغيرها من المعلومات التي يعتمد عليها مكتب المراجعة في قبول الارتباط بعملاء جدد من عدمه.

3-2-4 إدارة مهمة المراجعة

يتطلب تحقيق رقابة فاعلة على جودة المراجعة، قيام مكتب المراجعة بوضع السياسات والإجراءات التي تؤكد الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني[1]، ومن أن العاملين في مكتب المراجعة ملتزمون بالتخطيط لجميع مهام المراجعة التي يقومون بتنفيذها والإشراف الدائم للمراجعين الرئيسيين على أعمال مساعديهم، والتقييم المستمر لأدائهم. كما يجب التأكد من التزام المراجعين بتوثيق نتائج عملية المراجعة في جميع مراحلها من خلال استخدام أوراق العمل وإنشاء ملف المراجعة الجاري، والاعتماد على الملف الدائم للاطلاع على القوانين واللوائح المنظمة للعمل في منشأة العميل والتعديلات التي طرأت عليها والتغييرات في طبيعة نشاط المنشأة والتوسعات التي شهدتها[2]. كما يجب وضع الإجراءات التي تؤكد قيام مراجع الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد عليه في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة المخطط تنفيذها، بما يساعد في التحقق من فعالية إجراءات المراجعة المنفذة وتحسين جودة المراجعة.

3-2-5 الرقابة

يتضمن عنصر الرقابة التأكد من التزام مكاتب المراجعة بوضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق رقابة فاعلة على جودة عمليات المراجعة التي تنفذها، والتأكد من تطبيقها[3]، وقيام مكاتب المراجعة بالتقييم الدائم للسياسات والإجراءات الموضوعة وتحديد مدى ملائمتها، ومعالجة أوجه القصور فيها بما يحقق رقابة أفضل على جودة المراجعة[4].

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة المراجعة

لا يعد تصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة كافياً في حد ذاته، حيث يتطلب تحسين جودة المراجعة وجود رقابة للتأكد من مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ السياسات والإجراءات المصممة، وبما يساهم في زيادة فعاليتها في إحكام الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة. ويتم التحقق من الالتزام بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة

---

[1] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 250 .

[2] دياب، محمد عبدالقادر، مرجع سابق، ص ص 69 – 71 .

[3] محمد، إلهام عبدالله علي، مرجع سابق، ص 71 .

[4] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 102 .

من خلال إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظير كما يلي :-

3-3-1 إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة

تتطلب الرقابة على جودة المراجعة وفق هذه الآلية إنشاء إدارة مستقلة في مكتب المراجعة، تختص بتصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وتحديد مدى التزام مكتب المراجعة بتنفيذها، وتقييم فعاليتها وذلك من خلال القيام بالمهام التالية[1]:-

1) تحديد مسؤوليات العاملين في المكتب بشأن الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.
2) وضع نظام للاتصال، يتم من خلاله إبلاغ العاملين في مكتب المراجعة بطبيعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
3) توثيق سياسات وإجراءات نظام الرقابة على جودة المراجعة.
4) تحديد التصرفات المخالفة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة والقائمين بتنفيذها.
5) التقييم المستمر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتحديثها وفق متطلبات تحسين الرقابة على جودة المراجعة.

3-3-2 تطبيق برنامج فحص النظير

يتم تطبيق برنامج فحص النظير على مكتب المراجعة بواسطة مكتب مراجعة آخر، بغرض التأكد من التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة المراجعة[2]، وبما يضمن التأكيد على ضرورة التزام مكتب المراجعة بتنفيذ عملياته وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، ويساهم في تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، ويساهم في تعزيز الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عمليات المراجعة. ويعد برنامج فحص النظير على درجة عالية من الأهمية بالنسبة لمكاتب المراجعة التي يتمتع العاملون فيها بعضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، نظرا لما يترتب على عدم خضوع مكتب المراجعة لبرنامج فحص النظير من فقدان العاملين فيه أهليتهم كأعضاء في المعهد، حيث يجب أن تخضع مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية سواء المنضمة لقطاع هيئة سوق المال أو المنضمة لقطاع الشركات الخاصة لبرنامج فحص النظير مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، ويتم تطبيق برنامج فحص النظير على مكاتب المراجعة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال تحت إشراف مجلس الرقابة العام، في حين يتم تطبيق البرنامج على مكاتب المراجعة المنضمة لقطاع الشركات

[1] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 250 .
[2] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 192 .

الخاصة تحت إشراف مجمع المحاسبين القانونيين لكل ولاية[1]. **ويتم** تطبيق برنامج فحص النظير وفق ما يلي :-

1- تطبيق برنامج فحص النظير على مكتب المراجعة بواسطة مكتب مراجعة آخر

تتضمن هذه الآلية قيام مكتب المراجعة محل الفحص باختيار مكتب مراجعة آخر يتولى فحص مدى التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بالرقابة على جودة المراجعة[2]. وتتسم هذه الآلية بفعاليتها؛ على اعتبار أن مكاتب المراجعة بصفة عامة ملزمة بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يجعل مكاتب المراجعة المكلفة بالفحص أكثر دراية من غيرها من الجهات بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وغيرها من المتطلبات القانونية والضريبية وقانون العقوبات والتي تساعد بدورها تلك المكاتب في تقييم السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى فعاليتها في تحقيق رقابة فاعلة على جودة المراجعة، وتحديد أوجه القصور في السياسات والإجراءات الموضوعة، بالإضافة إلى قيام مكتب المراجعة المكلف بالفحص بتكليف فريق عمل يتمتع بخبرة جيدة بطبيعة أنشطة الفحص، وبما يزيد من فعالية عملية التقييم وتحسين أساليب وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة .

2- تطبيق برنامج فحص النظير بواسطة فريق تابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مجمع المحاسبين في الولاية

يتم تطبيق برنامج فحص النظير وفقا لذلك بناءً على طلب يتقدم به مكتب المراجعة إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مجمع المحاسبين في الولاية[3].

ويجب أن يضع مكتب المراجعة الذي يتم اختياره للقيام بأعمال الفحص أو الفريق المكلف من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مجمع المحاسبين في الولاية خطة عمل تتضمن مجموعة من الإجراءات التي تساعد في دراسة وتقييم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي قام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميمها، وذلك من خلال الحصول على معلومات عن العاملين في مكتب المراجعة محل الفحص وتأهيلهم العلمي وخبراتهم المهنية وبما يمكن الفريق المكلف بالفحص من تقييم كفاءتهم في إنجاز أعمالهم، كما يجب على الفريق المكلف بالفحص التأكد من قيام مكتب المراجعة بعقد دورات تدريبية بصورة دورية في مجالات الممارسة المهنية والمشاكل المحاسبية المعاصرة، واستخدام الأساليب الحديثة في تنفيذ مهام المراجعة، وبما يساعد المراجعين من التعرف على الصعوبات التي قد يواجهونها أثناء تنفيذ عمليات المراجعة وإيجاد الحلول

---

[1] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 47.

[2] محمد، إلهام عبدالله علي، مرجع سابق، ص 60 .

[3] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ص 47 – 48 .

المناسبة لها. كما يقوم فريق العمل المكلف بالفحص بالإطلاع على إجراءات المراجعة المنفذة لعينة من عمليات المراجعة التي نفذها مكتب المراجعة محل الفحص، والإطلاع على أوراق عمل المراجعة وغيرها من الإجراءات التي توفر تأكيداً معقولا لفريق الفحص بمدى التزام مكتب المراجعة محل الفحص بالعمل وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، ومدى تمتع العاملين في المكتب بالاستقلال والنزاهة والموضوعية أثناء تنفيذ عمليات المراجعة. كما يقوم الفريق المكلف بالفحص بطلب المعلومات التي تساعد في التعرف على الالتزامات القانونية لمكتب المراجعة محل الفحص والدعاوى القضائية المرفوعة ضده، وتحديد مسببات رفعها والتعويضات المدفوعة لصالح المنشآت محل المراجعة أو لغيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية أو التعويضات المطالبة بدفعها[1]، وبما يمكن فريق الفحص من الحصول على معلومات مناسبة توفر له تأكيدا معقولا حول مدى التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم سياسات وإجراءات تتسم بكفايتها وفعاليتها في الرقابة على جودة المراجعة[2]. وتتطلب فعالية تطبيق برنامج فحص النظير أن يتم تنفيذ عمليات الفحص بطريقة موضوعية، وأن يتمتع الفريق المكلف بالفحص بالحياد أثناء تقييم السياسات والإجراءات الموضوعة للرقابة على الجودة، وبما يساهم في إيجاد إطار من التعاون بين الفريق المكلف بالفحص ومكتب المراجعة محل الفحص بهدف دراسة مدى التزام مكتب المراجعة بتصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، في ظل إطار يضمن الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بعملاء مكتب المراجعة محل الفحص ويحقق الهدف من تنفيذ البرنامج.

ويقوم الفريق المكلف بتطبيق برنامج فحص النظير فور الانتهاء من تنفيذ مهامه بإعداد تقرير يتضمن الفترة الزمنية التي غطتها عملية فحص النظير، ووصف مراحل إنجاز عملية الفحص، والنتائج التي تم التوصل إليها بشأن التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من التزامه بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني[3]، وغيرها من الإجراءات التي تساهم في تحقيق رقابة فاعلة على جودة المراجعة. وعادة ما يكون التقرير الصادر عن الفريق المكلف بالفحص إما تقريرا مقيداً أو غير مقيد أو تقريراً سلبياً. ويتطلب الأمر في حالة إصدار تقرير مقيد أو سلبي وجود اتصال بين مكتب المراجعة محل الفحص والمنظمات المهنية، بهدف تحديد أوجه القصور في تصميم أو تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة وتحديد وسائل علاجها[4].

---

[1] مبارك، الرفاعي إبراهيم، مرجع سابق، ص ص 13-14 .

[2] محمد، سامي علي حسن، مرجع سابق، ص 237 .

[3] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 193 .

[4] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 103.

ولذلك يرى الباحث أن قبول مهنة المراجعة لمسؤولياتها تجاه عملائها وغيرها من الأطراف التي تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، يعد من أهم العناصر التي تزيد من ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة، ولتعزيز تلك الثقة فإن على مكاتب المراجعة الحرص على تصميم مجموعة من السياسات والإجراءات السليمة التي تساعد في التأكد من التزام العاملين فيها بتنفيذ مهامهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، والتأكد من الالتزام بتنفيذها والتقييم الدائم لمدى فعاليتها، سواء تم ذلك من خلال إنشاء إدارة مستقلة داخل مكتب المراجعة أو عن طريق خضوع مكتب المراجعة لبرنامج فحص النظير، وبما يساهم في تحقيق رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، ويضمن تحسين مستويات أدائها ويقلل من الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، ويعزز ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في الرأي المهني الذي يصدره مراجع الحسابات، والذي يزيد بدوره من ثقة الجمهور بمهنة المراجعة والممارسين لها وزيادة اعتمادهم على نتائجها.

خلاصة الفصل

صاحب التطور في وظيفة المراجع زيادة في حجم مسؤولياته، مما تطلب من المراجع زيادة مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة بهدف تحسين مستوى جودتها. وقد ناقش الفصل الحالي مفهوم جودة المراجعة وعناصر تحسينها وأساليب الرقابة عليها، حيث تناول المبحث الأول مفهوم جودة المراجعة وأهميتها، وتبين من خلال الدراسة عدم التوصل إلى اتفاق محدد ودقيق لمفهوم جودة المراجعة، نظراً لتعدد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية وتنوع احتياجاتها، مما ساهم في تعدد المداخل المتبعة في تعريف مفهوم جودة المراجعة، حيث عرف البعض جودة المراجعة من حيث علاقتها باكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، كما عرف البعض جودة المراجعة من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية، وعرف البعض جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، في حين تناول البعض جودة المراجعة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة. كما تناول المبحث الثاني أهم عناصر تحسين جودة المراجعة، والتي تمثلت في الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وتفعيل المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات، وتشكيل لجان المراجعة في المنشآت محل المراجعة. كما تناول المبحث الثالث الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، من خلال تناول أهم سياسات وإجراءات الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، والتي تمثلت في الاستقلال والنزاهة والموضوعية، إدارة الأفراد، قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، أداء مهمة المراجعة، والرقابة. كما تناولت الدراسة أهم أساليب الرقابة على جودة المراجعة، والتي تتم عن طريق إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة، أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظير.

الفصل الثاني

متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة تنفيذ عملية المراجعة

- **المبحث الأول : متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة.**
- **المبحث الثاني : متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة.**

الفصل الثاني

متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها

على جودة تنفيذ عملية المراجعة

تمهيد :

يتأثر أداء مراجع الحسابات بعدد من المتغيرات خلال مختلف مراحل تنفيذ عملية المراجعة، حيث تساهم بعض تلك المتغيرات في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات، مما يساهم في زيادة فعالية نتائج المراجعة، ويحسن من السمعة المهنية لمكاتب المراجعة، ويزيد من درجة اعتماد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجع الحسابات ونتائج عملية المراجعة، في حين تساهم بعض المتغيرات في التأثير سلبا على جودة أداء مراجعي الحسابات، وتزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة، وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤثر على سمعة مهنة المراجعة ويقلل من ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

وقد تباينت نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير العديد من المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات. وقد خُصص الفصل الحالي من الدراسة لتناول أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الباحث، سواء المتغيرات المرتبطة بمكاتب المراجعة أو المتغيرات المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، وذلك من خلال المبحثين التاليين:-

المبحث الأول : متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة.

المبحث الثاني: متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة.

المبحث الأول : متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة

يتأثر أداء مراجع الحسابات بعددٍ من المتغيرات المرتبطة بمكاتب المراجعة، ولذلك فقد تـم تخصيص الجزء الحالي من الدراسة لتناول أهم تلك المتغيرات من خلال عـرض وتحليـل أهـم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة، وتحديد تأثيرها علـى جـودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وتتمثل أهم المتغيرات التي سيتم مناقشتها في الجـزء الحـالي فيمـا يلي:-

- حجم مكتب المراجعة.
- المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- أتعاب مراجعة الحسابات.
- التخصص الصناعي لمكتب المراجعة.
- طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة.
- ضغوط موازنة الوقت.
- الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات.
- تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة.
- استخدام برامج المراجعة المهيكلة.
- نظام الاتصال في مكتب المراجعة.

وفيما يلي نتناول المتغيرات السابقة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات:-

المطلب الأول : حجم مكتب المراجعة

تعتمد العديد من المنشآت في اتخاذ قرار الارتباط بمكتب المراجعة مـن خـلال المفاضـلة والتمييز بين نوعية وجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، حيث يسود انطباع لدى العديـد من المنشات بأن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم* تقدم خدمات مراجعة بمستوى جودة أعلـى مـن خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة صغيرة أو متوسطة الحجم.

---

* شهدت مكاتب المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم سلسلة من التطورات نتيجة المنافسة في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة، حيث أطلق اسم مكاتب المراجعة الثمانية كبيرة الحجم خلال فترة طويلة من القرن العشرين نتيجة السيطرة لتلك المكاتب على سوق مزاولـة مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا. وقد استمرت مكاتب المحاسبة والمراجعة الثمانية الكبار خلال فترة طويلة من القرن العشرين حتى عام 1989م وذلك كما يلي:-

أولاً : مكاتب المراجعة الثمانية الكبار حتى عام 1989 والتي تمثلت فيما يلي:-

1-Arthur Anderson.
2-Arthur young & company.
3-Coopers & Lybrand.
4-Ernest & Whinney (until 1979 Ernest & Ernest in the USA and Whinney in the UK).
5-Deloitte Haskins & Sells (until 1978 Haskins and Sells in the USA and Deloitte Plender Griffiths in the UK).
6-Peat Marwick Mitchell (later Peat Marwick).
7-Price Waterhouse.

1-1-1 أهمية حجم مكتب المراجعة بالنسبة للمنشأة محل المراجعة

تسعى المنشأة محل المراجعة إلى إضفاء الثقة على قوائمها المالية المنشورة من خلال التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة الذي يكلف بمراجعة حساباتها، وإبداء رأيه المحايد بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة، وبما يزيد من اعتماد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على المعلومات المالية التي تتضمنها تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشأة، وتفضل العديد من المنشآت الارتباط بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم نظراً لما يلي:-

- إن اقتران اسم أحد مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بالقوائم المالية للمنشأة يساعد في الوصول بأسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية إلى أعلى مستوياتها[1].
- إن كبر حجم مكتب المراجعة يقابله سمعة مهنية جيدة اكتسبها المكتب خلال عدد من السنوات، مما يجعل المكتب أكثر حرصاً على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة حفاظاً على سمعته، مما يزيد من فعالية نتائج المراجعة، ويساهم في إضفاء قدر أعلى من الثقة على القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة[2].
- تسعى المنشآت محل المراجعة للارتباط بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم، نظراً لأن كبر حجم مكتب المراجعة يقابله زيادة في إيراداته، مما يمكن تلك المكاتب من عقد الدورات التدريبية المستمرة للمراجعين فيها، واستخدام برامج المراجعة المتطورة في تنفيذ مهام المراجعة، الأمر

8-Touche Ross.

ثانياً : مكاتب المراجعة الستة الكبار (1989-1998).

أدت زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى حدوث اندماج بين عدد من مكاتب المحاسبة والمراجعة الثمانية كبيرة الحجم مما ترتب عليه تحول مكاتب المراجعة الثمانية الكبار إلى الستة الكبار كما يلي:-

1. اندماج Ernest & Whinney مع Arthur Young ليشكلا Ernest &Young في يونيو 1989م.
2. اندماج Deloitte Haskins & Sells مع Touche Ross ليشكلا Deloitte &Touche في أغسطس 1989م .

ثالثاً : مكاتب المراجعة الخمسة الكبار (1998 – 2002).

أدى اندماج Price Waterhouse مع Coopers & Lybrand ليشكلا Price Waterhouse Coopers في يوليو 1998م إلى تحول مكاتب المحاسبة والمراجعة الستة الكبار إلى الخمسة الكبار.

رابعاً : مكاتب المراجعة الأربعة كبيرة الحجم (2002- حتى الآن)

تحولت مكاتب المحاسبة والمراجعة الخمسة كبيرة الحجم إلى الأربعة كبيرة الحجم بعد الفشل الذي لحق بمكتب Arthur Anderson نتيجة الفشل في تنفيذ عملية المراجعة لشركة Enron للطاقة عام 2001م مما ترتب عليه خروج المكتب من قائمة مكاتب المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم.

[1] سالم، محمد يوسف، " العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد(2)، حلوان، 1994م، ص ص 71-72.

[2] طلبه، علي إبراهيم (1994)، مرجع سابق، ص 1286 .

الذي يساهم في تحسين مستويات جودة تنفيذ عمليات المراجعة وسلامة النتائج التي يتم التوصل إليها.

2-1-1 مؤشرات قياس حجم مكتب المراجعة

تعددت الدراسات التي تناولت تحديد مؤشرات قياس حجم مكتب المراجعة، حيث اعتمدت دراسة فراج و كمال (1994) في قياس حجم مكتب المراجعة على عدد العاملين في المكتب، واعتبرت الدراسة أن مكتب المراجعة الذي يضم أقل من عشرة مراجعين يصنف على أنه مكتب مراجعة صغير الحجم، وأن المكتب الذي يضم مابين عشرة إلى عشرين مراجعاً يصنف على أنه مكتب مراجعة متوسط الحجم، في حين اعتبرت الدراسة أن مكتب المراجعة الذي يضم أكثر من عشرين مراجعاً يصنف على أنه مكتب مراجعة كبير الحجم[1]. أما دراسة سامي حسن (2003) فقد اعتمدت في قياس حجم مكتب المراجعة على عدد من المؤشرات أو المعايير تمثلت في بعض أو كل ما يلي[2]:-

1- عدد عملاء المكتب.
2- حجم المنشآت محل المراجعة والذي يقاس من خلال حجم أصول المنشآت.
3- عدد الشركاء في مكتب المراجعة .
4- عدد المراجعين العاملين في مكتب المراجعة.
5- عدد فروع المكتب المحلية أو الدولية .
6- قيمة الأتعاب التي يحصل عليها المكتب كنسبة من السوق .

كما توصلت دراسة صبيحي (1997) إلى عدد من المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم مكتب المراجعة تتمثل في بعض أو كل ما يلي[3]:-

1- عدد عملاء مكتب المراجعة.
2- عدد الأفراد العاملين في المكتب.
3- إيرادات المكتب.
4- الارتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية.
5- عدد فروع المكتب في الداخل والخارج.

---

[1] فراج، ثناء عطية ، كمال، آمال محمد ، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها. دراسة تطبيقية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عدد (4)، المنصورة، 1994م ، ص 26 .

[2] محمد، سامي حسن على، مرجع سابق، ص ص 50- 51 .

[3] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية . دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ، عدد (1) ، حلوان، 1997م، ص 24 .

وقد اعتبرت دراستي سالم[1] (1994)، سيد عبدالفتاح[2] (1998) أن زيادة عدد عملاء مكتب المراجعة يعد مؤشراً على حجم مكتب المراجعة، في حين أوضحت دراسة لطفي (1998) أن مستخدمي القوائم المالية سواءً المستثمرين أو الدائنين ولجان المراجعة يعتمدون على عدد من المقاييس البديلة للحكم على جودة عملية المراجعة ومن أهم تلك المقاييس حجم مكتب المراجعة، والذي يقاس من خلال عدد من المؤشرات من أهمها[3]:-

1- عدد الأعضاء المهنيين العاملين في مكتب المراجعة.

2- حجم عملاء مكتب المراجعة.

3- عدد العملاء المرتبطين بصناعة معينة.

4- مقدار الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة.

أما دراسة مجاهد (2001) فقد تضمنت عدداً من المؤشرات للحكم على حجم مكتب المراجعة تمثلت فيما يلي[4]:-

أ- حجم مكتب المراجعة نفسه، والذي يتحدد من خلال المساهمة النسبية للمكتب في سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة.

ب- عدد عملاء مكتب المراجعة، والذي يستخدم للاستدلال على جودة الخدمات التي ينفذها المكتب، حيث تسعى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم إلى المحافظة على استقلاليتها وتحسين جودة الخدمات التي تنفذها، مما يزيد من ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة، ويزيد من رغبة العديد من المنشآت في الارتباط بتلك المكاتب. حيث أن خضوع مكتب المراجعة لتأثير الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة سيؤثر على استقلاليته، وبالتالي تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى منخفض من الجودة، مما يزيد من احتمالات فشل عمليات المراجعة، والإضرار بالسمعة المهنية للمكتب، وبالتالي فقدان المكتب لعدد كبير من عملاء المراجعة.

ج- السمعة المهنية الجيدة للمكتب، والتي اعتبرت مؤشراً من مؤشرات حجم مكتب المراجعة.

د- إيرادات مكتب المراجعة، حيث إن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تتسم بزيادة عدد عملائها وبالتالي ارتفاع إيراداتها.

---

[1] سالم، محمد يوسف، مرجع سابق، ص 71 .

[2] حسن، سيد عبدالفتاح صالح، مرجع سابق، ص 217.

[3] لطفي، أمين السيد أحمد (1996)، مرجع سابق، ص 1442 .

[4] مجاهد، إيمان أحمد أمين، " مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (3 ،4)، حلوان، 2001م، ص ص 268-269 .

3-1-1 تأثير حجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

يعد حجم مكتب المراجعة من المتغيرات الهامة التي تناولتها العديد مـن أدبيـات مراجعـة الحسابات لتحديد تأثيرها على جودة أداء مراجعي الحسابات، والتي أيدت ارتبـاط حجـم مكتـب المراجعة بعلاقة إيجابية مع جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحظى بالنصيب الأكبر من مراجعـة قطـاع البنـوك فـي الولايات المتحدة الأمريكية، نظراً لارتفاع مستويات أدائها، بالإضافة إلى أن البنـوك ولجـان المراجعة وشركات الوساطة في سوق الأوراق المالية توصـي بأهميـة الارتبـاط بمكاتـب المراجعة كبيرة الحجم، على اعتبار أنها تقدم خدمات مراجعة بمستوى جودة مرتفع[1].
- أوضحت دراسة مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكيـة (USGAO) إلـى أن هناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، حيث أنه كلمـا كبـر حجم مكتب المراجعة كلما زادت جودة أداء مهام المراجعة[2].
- أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي ترتبط بعدد كبير من العملاء يقل فيها التأثير النـسبي للأتعاب التي يتقاضاها المكتب من عميل معين إلى إجمالي إيراداته، مما يزيد من مقدرة تلـك المكاتب على مقاومة ضغوط العملاء ويعزز من اسـتقلاليتها، وفـي المقابـل فـإن مكاتـب المراجعة صغيرة الحجم، والتي ترتبط بعدد محدود من العملاء تزيد فيهـا الأهميـة النـسبية للأتعاب التي يتقاضاها المكتب من عميل معين إلى إجمالي إيراداته، مما يقلل من مقدرة تلـك المكاتب على مقاومة ضغوط العملاء، وبالتالي تنفيذ عمليات مراجعة بمستويات منخفضة مـن الجودة، بهدف المحافظة على عملاء المراجعة[3].
- أيدت دراسة عمر سيدي (2005) النتائج التي توصلت إليها دراسة Colbert and Murray بشأن وجود علاقة حيوية بين حجم مكتب المراجعة واحتمالات اكتشاف المراجعين للأخطـاء والمخالفات المالية في النظام المحاسبي للعميل وذلك لما يلي[4]:-

1) أن المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة كبيرة الحجـم غالبـاً مـا يـؤدون مهـام تتـسم بالتخصص، وتتطلب مهارات فنية عالية لدى الأفراد القائمين بتنفيذها، ممـا يـشير إلـى أن المهارات الفنية للمراجعين العاملين في مكاتب المراجعـة كبيـرة الحجـم تفـوق مهـارات المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة صغيرة الحجم.

---

[1] Shockley, Randolph., and Holt, Robert., " A behavioral investigation of supplier differentiation in the market for audit services", Journal of Accounting research, Vol.21, No.2, Autumn 1983, PP 560-561.

[2] بدران، سناء محمد ، "عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة – دراسة تحليلية وتطبيقية"، المجلة العلميـة للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (3،4)، حلوان، 1996م، ص 20 .

[3] حسن، سيد عبدالفتاح صالح، مرجع سابق، ص 218.

[4] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص ص 91- 92 .

2) قيام مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بعقد دورات تدريبية في مجالات الممارسة المهنية تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التدريبية التي تعقدها مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، مما يعكس مستوى أداء أعلى جودة للمراجعين العاملين في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.

- أوضحت الدراسة التي أجرتها اللجنة المختصة بالإشراف على تغيير مراجع الحسابات بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1971م إلى أنه تم تغيير نحو 95% من المراجعين ذوي الشهرة الأقل بمكاتب مراجعة كبيرة الحجم ذات الشهرة الواسعة، خاصة بالنسبة للشركات التي كانت تطرح أسهمها في البورصة للمرة الأولى، على اعتبار أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تقدم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، كما أن الارتباط بالمكاتب كبيرة الحجم يساهم في الوصول بأسعار أسهم تلك الشركات في البورصة إلى أعلى مستوياتها[1].
- أشارت دراسة مجاهد (2001) إلى أنه عادة ما يتم الربط بين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وعدد من العوامل، والتي من أهمها حجم مكتب المراجعة، حيث أنه كلما كبر حجم مكتب المراجعة ارتفع مستوى أداء المراجعين فيه، كما أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ذات السمعة المهنية الجيدة يصعب أن تسيئ لسمعتها بهدف الاحتفاظ بعميل معين، نظراً لما قد يترتب على ذلك من خسارة تلك المكاتب للعديد من عملائها، كما أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون أكثر إدراكا للمخاطر التي تعترض نشاط المنشآت محل المراجعة، وتقوم بتقييم دقيق لتلك المخاطر[2].
- أوضحت نتائج الدراسة التي قامت بها DeAngelo (1981) ارتباط جودة عملية المراجعة بعلاقة إيجابية مع حجم مكتب المراجعة، على اعتبار إنه إذا تم اكتشاف قيام مكتب المراجعة بمخالفة معايير المراجعة بهدف الاحتفاظ بعميل معين، فإن احتمال أن يتمسك بقية العملاء بمكتب المراجعة يتضاءل، وبالتالي فإن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي تتقاضى أتعاب مراجعة مرتفعة يزيد الحافز لديها للالتزام بمعايير المراجعة المهنية بهدف المحافظة على ثقة عملائها وعدم المخاطرة بسمعتها[3].

وعلى الرغم من النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة بشأن ارتباط جودة المراجعة بعلاقة ايجابية مع حجم مكتب المراجعة، نتيجة تأثير عدد من السمات التي تتوافر لدى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، مثل التدريب المهني المتخصص وكفاءة المراجعين العاملين في تلك المكاتب وطول فترة مزاولة تلك المكاتب لمهنة المراجعة، إلا أنه يجب التأكيد على أن مكاتب

---

[1] طلبة، علي إبراهيم (1997)، "العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (3)، القاهرة، يوليو 1997م، ص ص 520-521.

[2] مجاهد، إيمان أحمد أمين، مرجع سابق، ص 279 .

[3] DeAngelo, Linda. (1981 A), Op.cit , p p 183-190 .

المراجعة الأخرى لا تفتقر كلية إلى تلك السمات، وإلا لأمكن القول بأن جودة المراجعة تنحصر في مكاتب المراجعة الكبرى دون غيرها، حيث إن مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم تتوافر لديها تلك السمات، ولكن بمعدلات أقل من توافرها لدى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، حيث بينت دراسة صبيحي (1997) أن الربط بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة أمر غير منطقي، على اعتبار أن التسليم بذلك يعني أن مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم تفتقر للاستقلالية، أو أنها لا تتمتع بسمعة جيدة في أوساط ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد أوضحت الدراسة بأن قلة عدد عملاء تلك المكاتب قد يرجع إلى تمسك تلك المكاتب بالاستقلالية، والتزامها بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة، وحرصها على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة[1].

ويؤيد الباحث وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- تتوفر لدى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم خبرات فنية مؤهلة في مجال مراجعة الحسابات، الأمر الذي يمكن تلك المكاتب من تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة.
- تتسم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بزيادة عدد عملائها وارتفاع قيمة إيراداتها، مما يقلل من التأثير النسبي للأتعاب التي تتقاضاها تلك المكاتب من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها.
- قيام مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بتنفيذ دورات تدريبية للمراجعين فيها بصورة دورية في مختلف مجالات الممارسة المهنية تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التدريبية التي تعقدها مكاتب المراجعة الأخرى، مما يزيد من مقدرتهم على استخدام الحاسبات الآلية وبرامج المراجعة المتطورة في تنفيذ مهام المراجعة، مما يساهم في تخفيض الوقت والتكلفة اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة ويحسن مستوى جودة تنفيذ عمليات المراجعة.
- خضوع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي تراجع حسابات المنشآت التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية لبرنامج فحص النظير، مما يجعل تلك المكاتب أكثر حرصاً على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، حفاظاً على سمعتها في سوق خدمات مهنة المراجعة، مما يزيد من درجة مقاومتها للضغوط التي تمارسها إدارة المنشآت محل المراجعة، ويدعم من استقلاليتها، ويحسن من مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة.

---

[1] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، مرجع سابق، ص 28 .

المطلب الثاني : المنافسة بين مكاتب المراجعة

أدت المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى إثارة قلق المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة ومختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية بشأن تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلالية المراجعين ومستوى أدائهم أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

1-2-1 طبيعة المنافسة بين مكاتب المراجعة

شددت القاعدة (502) من قواعد آداب سلوك المهنة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979م على عدم السماح للمراجعين المزاولين للمهنة استخدام وسائل الإعلان بهدف اجتذاب العملاء[1]، وذلك على اعتبار أن جودة المراجعة هي الوسيلة الأنسب لإشهار المراجعين والتعبير عن جودة الخدمات التي يقدمونها لعملائهم[2]، إلا أن هذا الوضع قد تغير كثيراً خاصة في السنوات القليلة الماضية، نتيجة الضغوط التي مارستها وزارة العدل ولجنة التجارة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية على مهنة المراجعة، بهدف إلغاء قواعد السلوك المهني التي تحد من المنافسة بين مكاتب المراجعة. وقد أسفرت تلك الضغوط عن استجابة المهنة، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإجراء تعديل لقواعد ودستور المهنة في يناير 1988م بما يسمح بقدر أكبر من المنافسة بين مكاتب المحاسبة المراجعة[3].

وقد أكد المشرع اليمني على أهمية المحافظة على سمعة مهنة المراجعة، من خلال وضع مجموعة من الضوابط التي تحد من التأثير على استقلالية مراجعي الحسابات ومستويات أدائهم، حيث أوضحت المادة (52) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات عدداً من الأنشطة التي يُحظر على المراجع القيام بها كما يلي[4]:-

- استخدام وسائل الإعلان في الدعاية لنفسه بطريقة مخلة بشرف المهنة.
- منافسة زملائه في المهنة والمضاربة فيها للحصول على تكاليف العمل بصورة تسيئ إلى المهنة.

وقد أسهمت الزيادة في أعداد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة إلى ارتفاع حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، مما أدى إلى بروز العديد من مستويات جودة المراجعة، نتيجة زيادة مقدرة المنشآت محل المراجعة على ممارسة الضغوط على مراجعي حساباتها وسهولة تغيير تلك المنشآت لمراجعي حساباتها الحاليين واستبدالهم بمراجعين آخرين، حيث تسعى إدارة المنشأة

---

[1] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 187 .

[2] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 66 .

[3] زكي، محمد حسين، مرجع سابق، ص ص 174 -175 .

[4] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 15 .

محل المراجعة للارتباط بمراجع حسابات يلبي طلباتها ويساير رغباتها، نظراً لزيادة مقدرة العملاء على تغيير مراجعي حساباتهم بدرجة تفوق مقدرة المراجعين على تعويض العوائد التي قد يفقدونها نتيجة فقدان عملائهم، خاصة بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم التي تتسم بمحدودية عملائها، وزيادة الأهمية النسبية للأتعاب التي تحصل عليها من العميل إلى إجمالي إيرادات مكتب المراجعة، وذلك على عكس مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي ترتبط بعدد كبير من العملاء، وبالتالي فإن فقدان المكتب لأحد عملاء المراجعة لن يؤثر كثيراً في إيراداته[1]. ولذلك يرتبط ارتفاع حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة بزيادة مصاحبة في مخاطر فقدان المراجعين لاستقلاليتهم، خاصة بالنسبة للمكاتب صغيرة الحجم التي تكون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتها بالمقارنة بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم[2]، حيث تعتمد العديد من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم على متغير خفض أتعاب المراجعة كإستراتيجية للمنافسة بهدف المحافظة على العملاء الحاليين من ناحية، والارتباط بعملاء جدد من ناحية أخرى، مما ترتب عليه ربط العديد من المهتمين بمهنة المراجعة بين انخفاض أتعاب المراجعة وانخفاض جودة عملية المراجعة[3]، نظراً لأن انخفاض أتعاب المراجعة يقابلها تخفيض في التكاليف اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، مما يساهم في انخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة بما يتلاءم مع مستوى الأتعاب التي يتقاضاها المراجع[4].

وعلى الرغم من أهمية متغير الأتعاب في التأثير على طبيعة المنافسة في سوق خدمات مهنة المراجعة، خاصة بالنسبة للمراجعين الجدد المرخص لهم بمزاولة المهنة، إلا أن العديد من مكاتب المراجعة أدركت أن المنافسة بالاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة ليس كافياً في جذب المزيد من العملاء أو الاحتفاظ بالعملاء الحاليين، بالمقارنة بأهمية متغير جودة خدمات المراجعة، مما ترتب عليه اهتمام العديد من مكاتب المراجعة بتحسين أساليب تنفيذ عمليات المراجعة باستخدام معيار تعظيم المنفعة عن الخدمات المقدمة للعملاء والتي يمكن التعبير عنها بجودة المراجعة أو جودة تقديم الخدمات للعملاء[5]، خاصة في ظل ما تتسم به خدمات المراجعة من صعوبة تحديد قيمتها بدقة، نظراً لاختلاف وتباين توقعات مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية ونقص الخبرة لدى العديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تمكنهم من تقييم جودة خدمة المراجعة[6].

---

[1] طلبة، علي ابراهيم (1994)، مرجع سابق، ص ص 1288-1289 .

[2] Shockley, Randolph., op. cit , p p 786 – 787 .

[3] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، مرجع سابق، ص 35 .

[4] حسن، سيد عبدالفتاح صالح، مرجع سابق، ص 213 .

[5] سالم، محمد يوسف، مرجع سابق، ص 46 .

[6] لطفي، أمين السيد أحمد(1996)، مرجع سابق، ص ص 1436 – 1437 .

1-2-2 تأثير الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على المنافسة بين مكاتب المراجعة

أسفرت نتائج المؤتمر الذي عقد في هافانا عام 1946م تحت عنوان " مؤتمر التجارة والتوظيف" إلى التوصل إلى الاتفاقية العامة للتعريفة الجمركية والتجارة عام 1947م والتي تحولت عقب جولة مفاوضات أرجواي خلال الفترة 1986-1993 وانعقاد مؤتمر مراكش في المغرب في إبريل عام 1994م إلى منظمة التجارة العالمية ابتداءً من يناير عام 1995م عقب توقيع الولايات المتحدة الأمريكية واليابان على الاتفاقية.

ويشترط لانضمام الدول إلى عضوية المنظمة قيام الدولة طالبة الانضمام بالتوقيع على الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، والتي يترتب عليها آثاراً ملموسة على التجارة في السلع والخدمات، نظراً لما يتطلبه انضمام الدول إلى عضوية المنظمة من الالتزام بالمبادئ الأساسية للمنظمة*، والتي من أهمها إلغاء القيود الكمية على الواردات من السلع والخدمات، مما يجبر تلك الدول على فتح أسواقها أمام حرية تبادل السلع والخدمات مع الدول الأخرى دون فرض قيود عليها باستثناء التعريفة الجمركية[1]. ويساهم انضمام الدول إلى عضوية منظمة التجارة العالمية في التأثير على طبيعة المنافسة في سوق خدمات مهنة المراجعة، مما يوجب على مكاتب المراجعة التحسب لانعكاسات ذلك على مزاولة مهنة المراجعة، من خلال العمل على تطوير مستويات أداء العاملين فيها، بهدف تحسين نتائج عملية المراجعة، نظراً لأن التطبيق الكامل للاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات سيؤدي إلى خلق منافسة غير متكافئة بين مكاتب المراجعة في كلٍ من البلدان المتقدمة والبلدان النامية، وذلك لما تتمتع به مكاتب المراجعة في البلدان المتقدمة من امتلاكها للمقومات الأساسية لمزاولة مهنة المراجعة، من حيث حسن تنظيمها وامتلاكها لخبرات فنية عالية واستخدامها لبرامج مراجعة متطورة، وهو ما تفتقر إليه غالبية مكاتب المراجعة في البلدان النامية[2]، ولذلك فإن على مكاتب المراجعة في البلدان النامية التحسب لانعكاسات ذلك على مزاولة مهنة المراجعة، والعمل على تطوير مستويات أداء العاملين فيها، وبما يكفل المحافظة على حصتها في سوق خدمات مهنة المراجعة.

* تتمثل المبادئ الأساسية لمنظمة التجارة العالمية في:

- مبدأ الدولة الأولى بالرعاية.
- مبدأ الشفافية.
- مبدأ المعاملة الوطنية.
- مبدأ التخفيضات الجمركية.
- مبدأ المفاوضات التجارية.
- مبدأ مكافحة الإغراق والدعم.
- مبدأ المعاملة التفضيلية للدول النامية.

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2005)[1]، مرجع سابق، ص ص 13 – 16 .

[2] مبارك، الرفاعي إبراهيم ، مرجع سابق، ص ص 5 – 6 .

3-2-1 تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تباينت النتائج التي توصلت إليها العديد من الدراسات بشأن تـأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث توصلت نتائج بعض تلك الدراسات إلى أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة يصاحبها انخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، في حين توصلت نتائج بعض الدراسات إلى أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة يصاحبها ارتفاع في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة وذلك كما يلي:-

الاتجاه الأول: تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التأثير على استقلالية مراجع الحسابات[1]، وتزيد من تبعيته لإدارة المنشأة محل المراجعة[2]، نظراً لزيادة احتمالات تغيير المراجع الحالي بمراجع آخر في حالة عدم مسايرته لرغبات إدارة المنشأة، مما يساهم في انخفاض مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العملاء، ويزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة.
- تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة والاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة، إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة، خاصة في ظل ارتفاع التكاليف اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، نظراً لانخفاض الفترة الزمنية التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة وما يترتب عليها من محدودية في اختبارات المراجعة التي يتم تنفيذها وعدم بذل العناية المهنية الواجبة، وعدم جمع أدلة الإثبات الكافية، مما يقلل من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية[3].
- تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة خاصة في ظل زيادة احتمالات استبدال المنشأة للمراجع الحالي بمراجع آخر إلى زيادة احتمالات فقدان المراجع لاستقلاليته، مما يؤثر سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة[4]، حيث تأخذ استقلالية مراجع الحسابات في التدهور، خاصة في ظل زيادة اعتماد المراجع على المنشأة وتزايد الشكوك لدى المراجع بتوافر النية لدى مراجعين آخرين للارتباط بالمنشأة التي يراجع حساباتها[5].

[1] Knapp, Michael. (1985), " audit conflict : an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure", The Accounting Review, Vol.lx, No.2, April 1985, p p 204 – 207 .

[2] رضوان، عباس أحمد، " نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عدد (3)، المنصورة، 1985م، ص 342 .

[3] عبدالعليم، محمد بكري، "قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضاء العملاء"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (3)، القاهرة، يوليو 2000م، ص 312.

[4] سالم، محمد يوسف، مرجع سابق، ص 58 .

[5] Shockley, Randolph., op. cit, p 787.

- تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في ظل ضعف الرقابة المهنية إلى التأثير سلباً على جودة عملية المراجعة[1].

الاتجاه الثاني : تساهم زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- توصلت دراسة Copley and Doucet (1993) إلى أنه من خلال تحليل تقارير مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية بأن الوحدات الحكومية التي تتلقى عروضاً أعلى من مكاتب المراجعة لمراجعة حساباتها تكون أتعاب مراجعتها أقل، وفي نفس الوقت تتسم بارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة، حيث إن زيادة عدد العروض التي تتلقاها تلك الوحدات يصاحبها طلب تلك الوحدات تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة[2].
- تساهم زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة عملية المراجعة، نظراً لإدراك تلك المكاتب أهمية التزامها بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يوجد أساساً تعتمد عليه المنشآت محل المراجعة في المفاضلة بين مكاتب المراجعة على أساس جودة خدمات المراجعة التي تقدمها بدلاً من الاعتماد على متغير أتعاب المراجعة المنخفضة[3].
- تعد المنافسة ضرورية في بيئة المراجعة، حيث تساهم المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحد من تركز أعمال المراجعة في عدد محدود من مكاتب المراجعة، مما يدفع مكاتب المراجعة نحو تحسين مستويات أدائها[4].
- أن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر اقتناعاً بضرورة تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، وذلك لإدراكها بأن المنافسة لم تعد تقتصر على الاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة، بل إنها ركزت أكثر على جودة خدمات المراجعة التي تقدمها لعملائها[5]، حيث إن زيادة المنافسة تجعل مكاتب المراجعة أكثر إدراكاً بأهمية تسويق خدماتها ليس فقط بالاعتماد على متغير خفض الأتعاب، بل العمل على تحسين مستويات جودة تنفيذ عمليات المراجعة، خاصة في ظل زيادة إدراك العديد من المنشآت محل المراجعة أن قرار اختيار مراجع الحسابات لا يجب أن يقتصر في الحصول على خدمات مراجعة بتكلفة منخفضة، بل يجب

---

[1] الأديمي، منصور ياسين (2007) ،"مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، عدد (28)، صنعاء، سبتمبر 2007م ، ص 103 .

[2] Copley, Paul., and Doucet, .Marry., op.cit, p 91 .

[3] مجاهد، إيمان أحمد، مرجع سابق، ص 272 .

[4] الجرو، صالح أحمد فضل، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة الخارجية للحسابات : دراسة ميدانية للبيئة اليمنية"، (جامعة عدن، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م)، ص 23 .

[5] راضي، محمد سامي (1998) [1]، مرجع سابق، ص ص 268 – 269 .

التركيز على محاولة تعظيم المنفعة المتوقع الحصول عليها من خلال تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة[1].

ويرى الباحث أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- تساهم زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في زيادة حرص المراجعين على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتنفيذ السليم لاختباراتها، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تزيد من مقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، مما يساهم في تحسين السمعة المهنية لمكتب المراجعة، ويزيد من المقدرة التنافسية للمكتب في مواجهة مكاتب المراجعة الأخرى.
- يساهم خضوع مكاتب المراجعة للفحص عن طريق تطبيق برنامج فحص النظير في زيادة حرص مكاتب المراجعة على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة، ويزيد من اهتمامها بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، مما يساهم في المحافظة على استقلالية المراجعين ويحسن مستوى أدائهم المهني.
- يساهم تشكيل لجان المراجعة في المنشآت في تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات وضمان مستوى مرتفع من جودة المراجعة، من خلال قيام لجان المراجعة بالترشيح بتعيين مراجعي الحسابات وفحص أتعابهم والتأكد من تناسب الأتعاب التي يتقاضاها المراجعون مع التكاليف اللازمة لتنفيذ عمليات المراجعة.
- يؤدي اعتماد المراجعين الجدد المرخص لهم بمزاولة المهنة على المنافسة بالاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة، نتيجة عجز المراجعين عن الاستمرار في تنفيذ عملية المراجعة، أو تنفيذها بمستوى منخفض من الجودة، مما يزيد من إدراك المنشأة محل المراجعة على أن قرار اختيار مراجع الحسابات يجب أن يركز على جودة الخدمات المتوقع الحصول عليها بدلاً من الاعتماد على متغير انخفاض أتعاب المراجعة.

المطلب الثالث : أتعاب مراجعة الحسابات

تهدف المنشآت من ارتباطها بمكاتب المراجعة إلى إضفاء الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وفي المقابل تحصل مكاتب المراجعة على إيراداتها مقابل خدمات المراجعة المقدمة لعملائها ويشار إلى الإيرادات بأتعاب المراجعة.

---

[1] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، مرجع سابق، ص 36.

1-3-1 مفهوم أتعاب المراجعة وأسس تحديدها

تعرف أتعاب المراجعة على أنها " المقابل المادي الذي يدفعه العميل للحصول على تقرير مراقب الحسابات الخارجي الذي جرى العرف والتطبيق العملي على اعتباره جزء من التقرير السنوي الذي تقدمه إدارة الشركة للمساهمين أو الجمعية العمومية"[1]. ويخضع تحديد أتعاب المراجعة للاتفاق بين المراجع والمنشأة محل المراجعة نظراً لما يلي[2]:-

- عدم وجود أساس موضوعي يتم الاعتماد عليه في تحديد أتعاب المراجعة، وبما يضمن تحقيق المراجع لعائد مناسب مقابل الخدمات التي يقدمها للمنشأة محل المراجعة ويضمن في الوقت نفسه تحقيق المنشأة محل المراجعة للمنفعة التي تتطلع إليها، والمتمثلة في إضفاء قدر أعلى من الثقة والمصداقية على قوائمها المالية.
- طبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات مهنة المراجعة والتي تؤثر على قرارات مكاتب المراجعة عند تحديد الأتعاب التي تتقاضاها، مما قد يجعل المراجعون يقبلون أتعاب مراجعة منخفضة عند بدء التعاقد مع المنشأة على أمل تحسن تلك الأتعاب مستقبلاً.

وبصفة عامة فإن تحديد أتعاب المراجعة يتم عادة من خلال طريقة القيمة الحالية للمنافع المتوقعة، أو من خلال الطريقة الفعلية، التي يعبر عنها عن طريق إجمالي عدد الساعات المبذولة في انجاز عملية المراجعة مضروباً في معدل أجر الساعة. ويعد تحديد أتعاب المراجعة من أكثر الأمور تعقيداً، خاصة عند الارتباط لأول مرة بين المراجع والمنشأة محل المراجعة، وذلك لعدم وضوح عدد من الظروف المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة بالنسبة للمراجع وعدم مقدرة المنشأة على التنبؤ بطبيعة الإجراءات التي ينفذها المراجع ومستوى الجهد الذي يبذله أثناء تنفيذ عملية المراجعة[3].

وتصنف أتعاب المراجعة إلى عقود الأتعاب الثابتة وعقود الأتعاب المستردة كما يلي[4]:-

أ - عقود الأتعاب الثابتة Fixed Fees Contracts

تتحدد أتعاب المراجعة وفق هذا النوع من العقود قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة، ويستخدم هذا النوع من عقود الأتعاب في السنة أو السنوات الأولى من التعاقد، وعادةً ما تكون أتعاب المراجعة وفق هذا النوع من العقود منخفضة، نظراً للقوة التفاوضية للمنشأة محل المراجعة

---

[1] شلتوت، محمد قاسم، " أتعاب مراقب الحسابات في ضوء الحجم والجودة والعوامل المؤثرة- دراسة اقتصادية محاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة، يناير 1994م، ص 1487.

[2] راضي، محمد سامي (1998) [2] ، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة- دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية" المجلة العربية للمحاسبة ، جامعة البحرين، عدد (1)، نوفمبر 1998م، ص ص 34-35 .

[3] شلتوت، محمد قاسم، مرجع سابق، ص ص 1472 – 1488 .

[4] زين، علي أحمد (1991) [1] ، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب لمزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (1)، حلوان، 1991م، ص ص 6 – 8 .

في ظل ظروف المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة ورغبة المراجع في الارتباط بالعميل، غيــر أن تلك الأتعاب تكون قابلة للتعديل عند ظهور بعض الظروف أو الأمور التي لم تكن موجــودة أو غير متوقعة عند بدء التعاقد.

ب – عقود التكاليف المستردة Cost Reimbursement Contracts

تتحدد أتعاب المراجعة الإجمالية وفق هذا النوع من عقود المراجعة بعد الانتهاء مــن تنفيــذ عملية المراجعة، حيث يتم الاتفاق مبدئياً بين المراجع والمنشأة محل المراجعة على تحديــد نطــاق للأتعاب يتضمن تقديراً للأتعاب المتوقعة اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، ويطالب المراجع وفق هذا النوع من العقود المنشأة محل المراجعة بتعويضه عن الوقت الفعلي المستغرق في تنفيذ اختبــارات المراجعة وجمع أدلة الإثبات، على أساس تحديد إجمالي عدد الساعات التي أمضاها المراجع فــي تنفيذ عملية المراجعة.

ويؤيد الباحث هذا النوع من عقود الأتعاب، وذلك على اعتبار أن تنفيــذ عمليــة المراجعــة بمستوى مرتفع من الجودة يتطلب التخطيط الجيد لعملية المراجعة ودراسة نظام الرقابة الداخليــة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وقضاء فترة زمنية كافية أثناء تنفيذ اختباراتها، ممــا يــساهم في ارتفاع هيكل تكاليف تنفيذ عملية المراجعة، والذي يؤدي في ظل انخفاض أتعاب المراجعة إلى التأثير سلباً على أداء المراجع ومستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة.

1–3–2 العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

يخضع تحديد أتعاب المراجعة لتأثير عدد من العوامل، ويختلف قياس الأهمية النسبية لتلــك العوامل من وجهة نظر كل من المراجع والمنشأة محل المراجعة، إلا أن العديــد مــن الدراســات توصلت إلى أن هناك عدداً من العوامل ذات التأثير الهام في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات مــن أهمها ما يلي:–

1– حجم المنشأة محل المراجعة وطبيعة نشاطها وارتفاع حجم المخاطر المرتبطة بها

ترتبط أتعاب المراجعة بعلاقة إيجابية مع حجم المنشأة محل المراجعــة، وطبيعــة نــشاطها وارتفاع حجم المخاطر المرتبطة بها، حيث إن كبر حجم المنشأة محل المراجعة يقابله زيــادة فــي حجم العمليات المالية المنفذة فيها[1]، مما يتطلب من المراجع بذل مستوى أعلى من جهد المراجعــة، من خلال التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، وجمع حجم أكبر من أدلة الإثبات وتكليــف فريــق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، وبما يمكن المراجع مــن الحصول على مستوى أعلى من التأكيد والتحقق من صحة البنود الواردة في القوائم المالية للمنشأة

[1] Palmrose, Zoe-Vonna. (1986)" Audit fees and auditor size: further evidence" , Journal of Accounting research , Vol.24, No.1,Spring 1986 , p 99 .

محل المراجعة[1]، ويساهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها، وذلك لأن فشل المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بالجودة المهنية المطلوبة تزيد من احتمالات تعرضه للدعاوى القضائية المطالبة بتعويض المنشأة محل المراجعة أو غيرها من الأطراف عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات.

2- حجم مكتب المراجعة وسمعته المهنية

تسعى العديد من المنشآت إلى الارتباط بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم، على اعتبار أن الارتباط بتلك المكاتب يساهم في إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة، حيث تنظر مختلف الأطراف إلى القوائم المالية التي تخضع للمراجعة عن طريق المكاتب كبيرة الحجم على أنها أكثر مصداقية، مما يزيد من مقدرة مكاتب المراجعة كبيرة الحجم في طلب مستويات أعلى من أتعاب المراجعة، تفوق الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، وذلك لاعتقاد العديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية بأن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تنفذ عمليات المراجعة بمستويات أعلى من الجودة، خاصة في ظل تمتع تلك المكاتب بخبرة جيدة في مراجعة قطاع معين مثل قطاع البنوك، مما يزيد من القدرة التفاوضية لمكتب المراجعة، ويمكنه من طلب أتعاب مراجعة أعلى[2]، حيث توصلت دراسة Palmrose (1986) إلى ارتباط حجم مكتب المراجعة بعلاقة إيجابية مع أتعاب المراجعة، وأرجعت الارتفاع في قيمة الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة الثمانية كبيرة الحجم إلى جودة الخدمات التي تقدمها تلك المكاتب من جهة، وإلى سيطرة تلك المكاتب على سوق خدمات المحاسبة والمراجعة في أمريكا من جهة أخرى[3]، كما توصلت دراسة Shockley and Holt(1983) إلى أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تنفذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، مما يزيد من قيمة الأتعاب التي تطلبها تلك المكاتب مقابل الخدمات التي تقدمها لعملائها[4]، كما توصلت دراسة Lee (1996) إلى أن مكاتب المراجعة الستة الكبار في هونج كونج تتقاضى أتعاب مراجعة أعلى من الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، وذلك على اعتبار أن قيمة الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم يعد مؤشراً على ارتفاع مستوى جودة خدمات المراجعة التي تنفذها[5].

---

1 Cullinan, Charles., " Audit pricing in the pension plan audit market " , Accounting and business research, Vol .27 , No.2 , Spring 1997 , p 91 .

2 راضي، محمد سامي (1998) [2]، مرجع سابق، ص 43 .

3 Palmrose, Zoe-Vonna. (1986), op.cit , p 108 .

4 Shockley, Randolph., and Holt, Robert., op.cit, p 560 .

5 Lee, Dominica., " auditor market share, product differentiation, and audit fees", Accounting and business research, Vol. 26, No.4, Spring 1996, p 323 .

3- سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من المتغيرات الهامة في تحديد حجم الاختبارات التي ينفذها المراجع وحجم أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها[1]، حيث إن سلامة نظام الرقابة الداخلية وفعالية إجراءاته في منع واكتشاف حالات الخطأ والغش في العمليات المالية للمنشأة يقلل من حجم الاختبارات التي ينفذها المراجع وحجم أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها[2]، مما يقلل من هيكل تكاليف تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي يقلل من الأتعاب التي يطلبها مراجع الحسابات. وفي المقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم فعالية إجراءاته في منع واكتشاف الأخطاء والغش في العمليات المالية للمنشأة يوجب على المراجع بذل مستوى أعلى من جهد المراجعة والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، وجمع المزيد من أدلة الإثبات، وقضاء فترة زمنية أطول في تنفيذ عملية المراجعة، مما يساهم في زيادة تكاليف تنفيذ عملية المراجعة وبالتالي ارتفاع أتعابها[3].

4- طبيعة النظام المحاسبي المطبق في المنشأة محل المراجعة

يتطلب استخدام المنشآت للأنظمة الآلية في تشغيل العمليات المالية والتقرير عن نتائجها تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة جيدة في استخدام الحاسبات الآلية ومعرفة بأساليب تشغيل البيانات والتقرير عن نتائجها وأساليب الرقابة عليها، مما يجعل المراجع يطلب أتعاب مراجعة أعلى من الأتعاب التي يطلبها عند مراجعة حسابات منشأة من نفس الحجم تستخدم النظام اليدوي في عمليات القيد والتسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية[4].

كما تساهم مجموعة أخرى من العوامل في تحديد أتعاب المراجعة ولكن بدرجة أقل من درجة تأثير العوامل السابقة ومن أهمها:-

- عدد التقارير المطلوبة والتي ترتبط بعلاقة إيجابية مع أتعاب المراجعة.
- درجة المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة.
- توقيت تنفيذ عملية المراجعة، حيث تختلف الأتعاب التي تطلبها المكاتب عند تنفيذ عملية المراجعة خلال السنة المالية عن الأتعاب التي تطلبها مكاتب المراجعة عند الارتباط بالمنشأة في نهاية السنة المالية (فترة الذروة).

---

[1] قطب، أحمد سباعي، الخاطر خالد ناصر، " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلد (18)، عدد (2)، جده، 2004م ، ص 165 .

[2] جربوع، يوسف محمود (2000)، مرجع سابق، ص 126 .

[3] راضي، محمد سامي (1998) [2]، مرجع سابق، ص 45 .

[4] نفس المرجع، ص 44 .

- الشكل القانوني للمنشأة محل المراجعة، حيث إن الشركات المساهمة ملزمة قانوناً بإخضاع عملياتها المالية لأعمال الفحص بغرض تقديم تقرير عن نتائج أعمالها ومركزها المالي للمساهمين وغيرهم من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية للمنشأة، أما المنشآت الفردية وشركات الأشخاص فإنها تقوم بتنفيذ أعمال الفحص والمراجعة لأغراض تنظيمية أو لتقديم تقاريرها المالية إلى بعض الجهات الحكومية مما يزيد من قيمة الأتعاب التي يطلبها المراجعون لمراجعة حسابات الشركات المساهمة عن غيرها.

1-3-3 تأثير أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تباينت نتائج العديد من الدراسات حول تأثير أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث توصلت بعض تلك الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين ارتفاع أتعاب المراجعة وجودة تنفيذ عملية المراجعة، في حين توصلت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية بينهما وذلك كما يلي:-

الاتجاه الأول : يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- أكدت لجنة مسؤوليات المراجعين التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تقريرها الصادر عام 1978م عن مخاوفها من تأثير الانخفاض النسبي لأتعاب المراجعة على استقلالية مراجعي الحسابات، وبالتالي على مستويات أدائهم، ويرجع ذلك إلى اعتقاد اللجنة بأن قبول أتعاب مراجعة منخفضة نسبياً في السنوات الأولى للارتباط بالمنشأة محل المراجعة يؤثر سلباً على أداء المراجعين ويساهم في زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة، نظراً لما يترتب على انخفاض أتعاب المراجعة من انخفاض مقدرة المراجع على التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، مما يقلل من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية[1].
- إن حرص المنشآت محل المراجعة إلى المساومة والضغط على مراجعي حساباتها لقبول أتعاب مراجعة منخفضة في ظل زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، قد يجعل تلك المكاتب تقبل مستويات منخفضة من أتعاب المراجعة والتي يقابلها غالباً مستويات منخفضة من جودة تنفيذ عملية المراجعة[2].
- يؤدي قبول مكتب المراجعة لأتعاب مراجعة منخفضة، خاصة عند بدء مزاولة المكتب للمهنة إلى التأثير سلباً على أداء مراجعي الحسابات، نظراً لمحدودية اختبارات المراجعة التي

---

[1] Daniel, Simon., and Francis, Jere. , " The effects of auditor change on audit fees : test of price cutting and price recovery" , The Accounting Review, Vol. Lxiii, No.2, April 1988, p 267 .

[2] زين، علي أحمد (1991) [1]، مرجع سابق، ص 2 .

يقومون بتنفيذها وحجم أدلة الإثبات التي يقومون بجمعها، والذي يؤثر بدوره على سلامة نتائج عملية المراجعة، مما يؤثر على سمعة مهنة المراجعة ويقلل من ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة[1].

- يؤدي انخفاض أتعاب المراجعة إلى وجود صعوبات تحول دون قيام مكاتب المراجعة بتنفيذ مهام المراجعة بالجودة المهنية المطلوبة، نظراً لمحدودية الموارد المادية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة، وعجز تلك المكاتب عن توظيف الكوادر البشرية ذات الخبرات الفنية المتخصصة وعدم مقدرتها على زيادة عدد الساعات المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة، مما يؤثر سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة[2].

الاتجاه الثاني : يؤدي ارتفاع أتعاب المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي :-

- أنه نظراً لطبيعة العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية للأتعاب ومقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العملاء، فإن ارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها المراجع تزيد من مقدرة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع، وبالتالي زيادة احتمالات فقدان المراجع لاستقلاليته، مما يزيد من مقدرة المنشأة على وضع القيود على نطاق عمل المراجع، ويقلل من حجم الاختبارات التي يقوم بتنفيذها وأدلة الإثبات التي يقوم بجمعها، حيث يؤدي ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع من عميل معين في إجمالي إيراداته إلى إثارة الشكوك بشأن مقدرة المراجع في المحافظة على استقلاليته[3].
- تؤدي علاقات التعاون وزيادة درجة الثقة بين المنشأة محل المراجعة والمراجع نتيجة طول فترة الارتباط بينهما إلى نفس علاقة الأتعاب بالاستقلالية، والتي تتضح من خلال طلب المراجع لأتعاب مراجعة مرتفعة وقبول المنشأة لها، والتي تؤدي في النهاية إلى فقدان المراجع لاستقلاليته والتأثير سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة[4].
- على الرغم من أن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية والتقرير الصادر عن اللجنة الفرعية للكونجرس الأمريكي Cohen Report عام 1978م قد شددا على أن الأتعاب المنخفضة تعرض استقلالية المراجع للخطر وتؤثر على جودة أداء مراجع الحسابات، إلا أن دراسة Lee and Gu (1998) قد توصلت إلى نتائج معاكسة حيث برهنت على أن الأتعاب المنخفضة

---

[1] شلتوت، محمد قاسم، مرجع سابق، ص 1472 .

[2] العنقري، حسام عبدالمحسن، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، عدد (64)، القاهرة، 2004م، ص 262 .

[3] المخادمة، أحمد عبدالرحمن، " العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية- دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، عدد (66)، القاهرة، 2006م، ص ص 276 – 277 .

[4] Calegari, Michael., Schatzberg, Jeffrey., and Sevick, Galen., "Experimental evidence of differential Auditor pricing and reporting strategies", The Accounting Review, Vol.73, No.2, April1998. p 256 .

يمكن أن تدعم استقلالية المراجع، وتتمثل نقطة الخلاف بين الدراسة الحالية وبين آراء الهيئة وتقرير اللجنة السابقين حول من الذي يمتلك حق تعيين أو عزل المراجع، حيث بينت الدراسة أن الأتعاب المنخفضة يمكن أن تدعم استقلالية مراجع الحسابات عندما يكون حق تعيينه والاستغناء عن خدماته بيد الملاك أو الجمعية العمومية للمساهمين، مما يزيد من فعالية الإجراءات التي يتم تنفيذها، ويساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة، في حين أن استقلالية المراجع قد تتعرض للخطر عندما يكون حق تعيينه والاستغناء عن خدماته بيد إدارة المنشأة محل المراجعة[1].

وبناء على ما سبق يؤيد الباحث وجود علاقة ارتباط إيجابية بين ارتفاع أتعاب المراجعة وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وذلك على اعتبار أن حصول المراجع على أتعاب مراجعة تفوق التكاليف التي يتطلبها تنفيذ عملية المراجعة تمكن المراجع من الآتي:-

- تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بتأهيل علمي مناسب وخبرة مهنية جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والصناعة التي تنتمي إليها، وزيادة مقدرة المراجعين على التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة وحجم عملياتها المالية وبما يساهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها.
- الاستعانة بخبراء متخصصين لتنفيذ بعض اختبارات المراجعة التي تتطلب خبرات فنية لا تتوفر لدى مكتب المراجعة وعقد الدورات التدريبية المتخصصة في مجالات الممارسة المهنية وتعريف المراجعين بأهم المشاكل المعاصرة في مجال المحاسبة والمراجعة واستخدام الحاسبات الآلية في تنفيذ عمليات المراجعة.
- إن حصول مكتب المراجعة على أتعاب مرتفعة نسبياً يزيد من مقدرة المكتب على تحسين الأجور المدفوعة للمراجعين فيه، مما يحسن من مستويات أدائهم ويساهم بدوره في تحسين جودة تنفيذ عمليات المراجعة.

كما يرى الباحث أن افتراضات فقدان المراجع لاستقلاليته نتيجة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة عند دفعها لأتعاب مراجعة مرتفعة تتضاءل، خاصة في ظل قيام لجان المراجعة في تلك المنشآت بتقييم الأتعاب التي تطلبها مكاتب المراجعة وتقييم مدى كفايتها لتنفيذ عملية المراجعة، بالإضافة إلى أن التزام مكاتب المراجعة بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة وخضوعها للفحص عن طريق تطبيق برنامج فحص النظير يجعلها أكثر حرصاً على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني والتي تساهم بدورها في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة.

---

[1] Lee chi-Wen, Jevons., and Gu, Zhaoyang., "low balling, legal liability and auditor independence" , The Accounting Review, Vol.73, No .4, October 1998, pp 550 -551 .

المطلب الرابع : التخصص الصناعي لمكتب المراجعة

يعد التخصص الصناعي لمكتب المراجعة من المتغيرات التي زادت أهميتها في أواخر القرن العشرين، نظراً لتفاقم المشاكل التي شهدتها بيئة الأعمال وانهيار عدد من الشركات العالمية الكبرى، الأمر الذي أدى إلى بروز تساؤلات حول الدور الذي تقوم به مكاتب المراجعة والدور المتوقع منها، وأهمية التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة في تطوير مستويات أداء المراجعين فيها، وتحسين مستويات جودة تنفيذ عملية المراجعة.

1-4-1 مفهوم التخصص الصناعي وأهميته

يقصد بالتخصص الصناعي لمكتب المراجعة " وجود بعض المكاتب المتخصصة في مراجعة شركات تنتمي إلى صناعة معينة، مما يشير إلى أن مكتب المراجعة المتخصص يكون له حصة مميزة أو نصيب في سوق خدمات المراجعة"[1]، كما يعرف التخصص الصناعي على أنه "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات"[2]. وقد اعتبر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات من القضايا الهامة التي تؤثر على مهنة المراجعة، ومدى مقدرة مكاتب المراجعة على الاستمرار في أداء مهامها مستقبلاً، حيث شهد سوق خدمات مهنة المراجعة تغيرات عديدة، من أهمها زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، نظراً لسعي مكاتب المراجعة كبيرة الحجم إلى زيادة حصتها السوقية من خلال محاولة جذب عملاء مكاتب المراجعة الأخرى، مما ترتب عليه تحقيق مكاتب المراجعة كبيرة الحجم أرباحاً عالية في مقابل الانخفاض الملحوظ في إيرادات مكاتب المراجعة الأخرى، الأمر الذي زاد من أهمية قيام مكاتب المراجعة بخلاف المكاتب الثمانية كبيرة الحجم في البحث عن الوسائل التي تحقق لها مزايا تنافسية، من خلال التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة في صناعة المنشآت التي تنتمي إلى قطاع واحد، والذي يعد من الوسائل التي تمكن مكاتب المراجعة من تحقيق مزايا تنافسية في سوق خدمات مهنة المراجعة[3]، خاصة أن التخصص الصناعي لا يقتصر على مكاتب المراجعة الكبرى دون غيرها، وذلك على اعتبار أن التخصص الصناعي يعد من الوسائل التي توفر ضماناً لمكاتب المراجعة للاستمرار في مزاولة نشاطها في ظل بيئة تتسم بديناميكيتها، وزيادة حدة المنافسة التي تشهدها[4]. ويعد التخصص

---

[1] محمد، سامي حسن علي ، مرجع سابق، ص 68 .

[2] عوض، آمال محمد، " دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد (2)، الإسكندرية، 2006م، ص 68.

[3] نفس المرجع، ص ص 58 – 68 .

[4] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 70 .

الصناعي لمكتب المراجعة من المؤشرات التي تعتمد عليها العديد من الجهات، خاصـــة مـــسئولي الإقراض في البنوك للحكم على مصداقية مكتب المراجعة، وذلك على اعتبار أن مكاتب المراجعة التي تتمتع بخبرة جيدة في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محـــل المراجعـــة تـــزداد احتمـــالات نجاحها في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية[1]، ممـــا يـــساهم في إضفاء قدر أعلى من الثقة على تلك القوائم ويزيد من اعتماد الأطراف المستفيدة مـــن القـــوائم المالية على المعلومات المالية التي تتضمنها تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية أو التمويلية المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

وقد حاولت العديد من الدراسات تفسير السبب وراء سعي بعض مكاتـــب المراجعـــة نحـــو تطبيق إستراتجية التخصص الصناعي، وتعد دراسة (1985) Porter من أهـــم الدراســـات التـــي تناولت السبب وراء سعي مكاتب المراجعة نحو التخصص الصناعي، وتوصلت الدراسة إلـــى أن لدى مكاتب المراجعة دافع أساسي وهام نحو التخصص الصناعي، يتمثل في تمكينهـــا مـــن تقـــديم منتج متميز أو خاص لعملائها، يكسبها ميزة تنافسية ويجعل مختلف المنشآت محل المراجعة تنظر إلى مكتب المراجعة على أنه يقدم خدمات متميزة لعملائه، وبما يساهم في تمكين المكتب من جذب المزيد من عملاء المراجعة، ويزيد في الوقت نفسه من تمسك العملاء الحاليين في الارتباط بمكتب المراجعة[2]. ويقوم استخدام التخصص الصناعي كإستراتيجية تنافسية تعتمد عليها مكاتب المراجعـــة على محددين أساسيين هما:

1- إستراتيجية التميز على أساس التكلفة Cost differentiation strategy

تعتمد هذه الإستراتيجية على أساس اقتصاديات الحجم، والتـــي تمكـــن مكتـــب المراجعـــة المتخصص في قطاع صناعي معين ويتمتع بارتفاع حصته في سوق خدمات مهنة المراجعة مـــن تحقيق وفورات في التكلفة، نظراً لمقدرة مكتب المراجعة على توزيـــع تكـــاليف تطـــوير بـــرامج المراجعة وتكاليف تدريب المراجعين لديه على عدد كبير من العملاء، والتـــي يـــصعب تحقيقهـــا بالنسبة لمكاتب المراجعة التي تتسم بانخفاض حصتها في سوق خدمات مهنة المراجعة، مما يترتب عليه انخفاض تكاليف تنفيذ مكاتب المراجعة ذات الحصة الـــسوقية الكبيـــرة لعمليـــات المراجعـــة بالمقارنة بعمليات المراجعة المماثلة المنفذة بواسطة مكاتـــب المراجعـــة ذات الحـــصة الـــسوقية المنخفضة[3].

---

[1] Shockley, Randolph., and Holt, Robert., op.cit, p 560 .

[2] Porter, Michael.," Competitive advantage: creating and sustaining superior performance",(New York NY : free press) . نقلا عن عوض آمال محمد، مرجع سابق، ص 70 .

[3] عوض، آمال محمد، مرجع سابق، ص ص 70 – 71 .

2- إستراتيجية التميز على أساس المنتج Product differentiation strategy

تعتمد هذه الإستراتيجية على اعتبار أن مكاتب المراجعة المتخصصة تكون أكثر مقدرة على تقديم خدمات مراجعة بمستوى جودة أعلى من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الأخرى غير المتخصصة. ويتطلب التخصص الصناعي لمكتب المراجعة في قطاع صناعي معين العمل على بذل مجهود أكبر من خلال التوسع في حجم استثماراته في الموارد البشرية والتقنيات الفنية الحديثة وتنفيذ البرامج التدريبية، وإعداد خطط وبرامج المراجعة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشآت التي تنتمي إلى تلك الصناعة، وتعريف المراجعين بمختلف الظروف والمتغيرات المرتبطة بأنشطة تلك المنشآت وتقييم المخاطر التي تعمل في ظلها وتحديد اختبارات المراجعة التي تساهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها، والعمل على تمكين المراجعين من الحصول على معرفة مناسبة بخصائص وطبيعة العمليات الصناعية والتجارية التي تنفذها تلك المنشآت، على اعتبار أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات يعد نتيجة للتعليم المستمر والخبرات التي اكتسبها المراجع خلال تنفيذ مهام المراجعة لنفس المنشآت التي تنتمي إلى نفس الصناعة[1].

2-4-1 مزايا التخصص الصناعي لمكتب المراجعة

يعد التخصص الصناعي لمكتب المراجعة من الأساليب التي تزيد من مقدرة المكتب على تطوير مستويات أداء العاملين فيه وتحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة، وتتمثل أهم المزايا التي يحققها التخصص الصناعي لمكتب المراجعة فيما يلي:

- يساهم التخصص الصناعي في تحقيق مزايا تنافسية لمكتب المراجعة، حيث تزيد مقدرته في الحصول على علاوة أتعاب وتحسين إيراداته، نظراً لأن مجال مزاولة مهنة المراجعة يقوم على افتراض أن العملاء يطلبون مستويات عالية من الخبرة الصناعية لمراجعي الحسابات ويقابلها استعداد من قبل عملاء المراجعة على دفع علاوة إضافية مقابل تخصص وخبرة المراجع في صناعة العميل[2].
- يساهم التخصص الصناعي لمكتب المراجعة في إضفاء قدر أعلى من الثقة على القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، حيث تنظر الأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى المنشآت التي ترتبط بمكاتب مراجعة متخصصة على أنها تقدم مستويات أعلى من الإفصاح في القوائم المالية، نظراً لدور التخصص الصناعي في تمكين المراجعين من الحصول على معرفة جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، مما يحسن من مستويات أدائهم، ويزيد من مقدرتهم على تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر المراجعة ودراسة نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى

[1] Bonner, Sarah., and Walker, Paul., "The effect of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing knowledge ", The Accounting Review , Vol.69, No.1 , January 1994, p p 157 – 158 .

[2] Ferguson, Andrew., Francis .Jere ,and Stokes .Donald, "The Effect of firm-wide and office-level industry expertise on Audit pricing" , The Accounting Review , Vol.78 , No. 2 , 2003, p 430 .

إمكانية الاعتماد عليه في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت تنفيذ اختبارات المراجعة، وبما يساهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها وتحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[1].

- يساهم ارتباط المنشأة محل المراجعة بمكتب مراجعة متخصص في الحد من فرص التلاعب والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وذلك لدور التخصص الصناعي لمكتب المراجعة في زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، نظراً للخبرة المهنية التي اكتسبها مراجعو المكتب في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة[2]، وذلك على عكس المراجع غير المتخصص في صناعة المنشأة والذي تقل مقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية مقارنة بمراجع الحسابات المتخصص[3]. وقد اعتبرت دراسة Shockley and Holt (1983) حصول مكتب المراجعة على خبرة جيدة في صناعة العميل إذا كان يراجع نحو 10% أو أكثر من المنشآت التي تنتمي إلى الصناعة ذاتها، كما اعتبر Defond الخبرة المهنية الجيدة لمراجع الحسابات في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة كبديل عن الجودة[4].
- أن المنشآت محل المراجعة التي ترتبط بمراجع حسابات متخصص يقل لديها الميل نحو الاستغناء عن المراجع أو تغييره، وذلك لإدراكها بأن المراجع الحالي أكثر دراية ومعرفة بمختلف الجوانب المرتبطة بنشاط المنشأة، كما تدرك تلك المنشآت أن تخصص مكتب المراجعة يعني ضمناً أن المراجعين العاملين فيه يتمتعون بكفاءة عالية وخبرة مهنية مناسبة، كما أن برامج المراجعة المستخدمة تكون أكثر ملائمة لطبيعة نشاط المنشأة، الأمر الذي قد يترتب عليه فقدان المنشأة مزايا عديدة في حالة اتخاذ قرار بتغيير مراجع حساباتها بمراجع حسابات آخر غير متخصص[5].
- يساهم التخصص الصناعي لمكتب المراجعة في زيادة مقدرة المراجعين على التخطيط الجيد لعملية المراجعة، من خلال تقييم مختلف الجوانب المرتبطة بنشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، سواءٍ المرتبطة بالعوامل الاقتصادية أو التغيرات التكنولوجية أو التغيرات في التشريعات القانونية[6].

---

[1] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص 268 .

[2] Wright, Arnold., and Bedard, Jean., " Decision processes in audit evidential planning: A multistage investigation ", Auditing: A journal of practice and theory , Vol. 19, No .1, 2000, pp 124 – 125.

[3] Owhose,Vincent., Messier, William., and Lynch, John., "Error detection by industry –specialized teams during sequential audit review ", Journal of Accounting research , Vol.40, No.3, 2002, pp 883 – 884.

[4] Defond, Mark., " The Association between changes in client firm agency costs and Auditor switching", Auditing: A journal of practice and theory, Vol.11, No.1, spring 1992, p p 19-20 .

[5] Chung, Hyeesoo., and Kallapur, Sanjay., " Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals", The Accounting Review, Vol. 78, No. 4, 2003, p 938 .

[6] الوكيل، حسام السيد، مرجع سابق، ص 20 .

وفي مقابل المزايا التي يحققها التخصص الصناعي لمكتب المراجعة، فإن هناك بعض أوجه النقد التي وجهت للتخصص الصناعي من أهمها:-

- على الرغم من أهمية التخصص الصناعي لمكتب المراجعة، إلا أن مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية قد أثار القلق بشأن الآثار التي قد تترتب على التخصص الصناعي لمكتب المراجعة في صناعة العميل، نتيجة العلاقة الوطيدة التي قد تنشأ بين المراجعين والعميل وتأثيرها على موضوعية المراجعين عند تقييم أدلة الإثبات[1].
- أوضح تقرير لجنة Metcalf الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1976م تزايد القلق بشأن المستويات العالية من التركيز لمراجعي الحسابات الناجمة عن التخصص والاندماج، ولذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدراسة النتائج المتوقعة التي قد تترتب على تركيز أو تخصص مراجعي الحسابات على مقدرة مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة الحجم على الاستمرار في نشاطها في ظل المنافسة الكبيرة من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم المتخصصة، وأوضح أن السبيل الوحيد لاستمرار مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة الحجم في ممارسة أنشطتها يتمثل في الاندماج لتكوين كيانات كبيرة، أو التخصص في صناعة المنشآت محل المراجعة[2].
- لا يعد التخصص الصناعي لمكتب المراجعة العامل الوحيد الذي يكسب مكتب المراجعة المتخصص ميزة تنافسية، حيث إن حجم المنشأة محل المراجعة قد يحد من تأثير تلك الخاصية، نظراً لتفضيل العديد من المنشآت محل المراجعة صغيرة الحجم الارتباط بمكتب مراجعة يراجع حسابات عدد من المنشآت صغيرة الحجم أكثر من تفضيلها الارتباط بمكتب مراجعة متخصص، نظراً للفارق بين الأتعاب التي يطلبها كلا المراجعين، بالإضافة إلى ما تتسم به المنشآت محل المراجعة صغيرة الحجم من عدم تعقد أنشطتها ومقدرة المراجع العادي غالباً على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها قوائمها المالية. كما أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات قد يعد من العوامل التي تحول دون ارتباط مكتب المراجعة المتخصص بالمنشآت المتنافسة في النشاط، حيث تفضل المنشآت محل المراجعة التي تنتمي إلى نفس الصناعة وتتسم بارتفاع درجة المنافسة بينها عدم الارتباط بنفس مراجع الحسابات، هدفاً منها في حماية المعلومات الخاصة بها من التحول بطريقة أو بأخرى إلى المنشآت المنافسة[3].

---

1 Carmichael, Douglas., " Report card on the Accounting profession", The CPA Journal, Vol.67, No. 1, Jan 1997, p 18 .

2 Eichenseher, John., and Danos, Paul., " The analysis of industry –specific auditor concentration : Towards an explanatory model" , The Accounting Review , Vol.LVI, No .3, July 1981, p p 490-491.

3 Mayhew, Brian., and Wilkins, Michael., "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy : Evidence from fees charged to firms going public ", Auditing: A journal of practice and theory , Vol.22, No.2, 2003, p p 37-38.

1-4-3 تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

في ضوء الدراسة والتحليل لمختلف الجوانب السابقة المرتبطة بالتخصص الصناعي لمكتب المراجعة، يرى الباحث أن التخصص الصناعي لمكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وذلك لما يقوم به مكتب المراجعة المتخصص من التطوير والتحديث المستمر لبرامج المراجعة وتنفيذ البرامج التدريبية التي تزيد من كفاءة أداء المراجعين لمهامهم، وذلك على اعتبار أن مكتب المراجعة الذي يراجع حسابات عدد من المنشآت التي تنتمي إلى صناعة واحدة تزيد مقدرة المراجعين فيه على فهم مختلف الجوانب المرتبطة بأنشطة عملاء المراجعة، وتزيد مقدرتهم على التخطيط الجيد لعمليات المراجعة، وفحص مدى سلامة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تساهم في تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى مستوياتها، مما يزيد من احتمالات اكتشاف المراجعين للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، ويساهم في تحسين السمعة المهنية لمكتب المراجعة، ويزيد من حرص المكتب في المحافظة على سمعته المهنية من خلال تطوير مهارات العاملين لديه، مما يساهم في تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة.

المطلب الخامس : طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة

يسعى العديد من المراجعين إلى محاولة إرضاء المنشآت محل المراجعة بهدف استمرار الارتباط بها، غير أن الحصول على رضا بعض تلك المنشآت يتم على حساب جودة المراجعة التي يسعى المراجعون إلى تحقيقها، وذلك من خلال محاولات التدخل في أداء المراجعين لمهام المراجعة بهدف الحد من التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، مما يؤثر على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة[1].

1-5-1 مفهوم طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة

تعرف فترة الارتباط على أنها " طول فترة العلاقة بين مكتب المراجعة والعميل مقاساً بعدد السنوات المالية التي تنتهي بمراجعة القوائم المالية الخاضعة للمراجعة"[2]، كما تعرف فترة الارتباط على أنها "عدد السنوات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة القوائم المالية لنفس المنشأة"[3]. وقد ترتب على زيادة القلق بشأن تأثير طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة تحديد فترة قصوى للارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة، تجنباً لما قد يترتب على زيادة اعتماد المراجع على المنشأة من نشوء علاقة اقتصادية بين الطرفين تهدد استقلالية مراجع الحسابات، ولذا فقد أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن من أهم

[1] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص ص 95 – 96 .

[2] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص 123 .

[3] الوكيل، حسام السعيد، مرجع سابق، ص 21 .

متطلبات انضمام منشآت المراجعة إلى قسم الرقابة على جودة الأداء تحديد فترة قصوى يمكن أن يعهد خلالها لأحد الشركاء في مكتب المراجعة للإشراف على عملية المراجعة لمنشأة تخضع لرقابة وإشراف بورصة الأوراق المالية في نيويورك وحددت تلك الفترة بخمس سنوات، كما حددت تلك الفترة في المملكة العربية السعودية بثلاث سنوات، يمكن أن تمتد لتصبح خمس سنوات بشرط اشتراك مراجع آخر مع المراجع الحالي[1].

وقد شددت لجنة Cadbury في المملكة المتحدة عام 1992م على أهمية دوران شريك المراجعة، مما أدى لاحقاً إلى إتباع مدخل تغيير شركاء المراجعة كما هو معمول به في الولايات المتحدة، ثم قام قسم التجارة والصناعة والخزينة العامة في المملكة المتحدة بإصدار تقريره النهائي بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والذي أوصى بأن تخفض الفترة القصوى لتغيير المراجع من سبع سنوات إلى خمس سنوات[2] . أما في استراليا فقد أقرت المنظمات المهنية من خلال التقرير الذي أصدرته عام 1994م ضرورة تغيير مراجع الحسابات كل سبع سنوات من الارتباط بالمنشأة محل المراجعة، وفي عام 2001م كان معيار استقلالية مهنة المحاسبة والمراجعة في استراليا في إطار إدخال بعض التعديلات بما يتفق مع التغييرات في قواعد آداب سلوك المهنة الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، والتي بينت أهمية أن يتم تغيير شركاء المراجعة عند ارتباطهم بالإشراف على نفس عميل المراجعة لفترة لا تزيد عن سبع سنوات، كما حدد التشريع القانوني في عام 2004م طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة على أساس أن يتم دوران شركاء المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن خمس سنوات، أما الإتحاد الدولي للمحاسبين فقد أقر عام 2001م إجراء تعديل في قواعد آداب سلوك المهنة، بهدف تجنب تهديدات الألفة التي قد تنشأ بين المراجع والمنشأة محل المراجعة، والتي تمثل تهديداً لاستقلالية مراجع الحسابات وذلك من خلال عدم استمرار شريك المراجعة المكلف بالإشراف على عملية المراجعة لأكثر من سبع سنوات، كما لا يجوز لشريك المراجعة أن يستأنف دوره في الإشراف على عملية المراجعة إلا بعد انقضاء عامين على تغييره[3]. وقد اعتبر قانون Sarbanes-oxley Act الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2002م أن من ضمن الأمور المحظورة في خدمات المراجعة استمرار الشريك في مكتب المراجعة في الإشراف على نفس عميل المراجعة لفترة خمس سنوات متوالية[4].

---

[1] راضي، محمد سامي (1998) [1]، مرجع سابق، ص 265 .

[2] Carey, Peter., and Simnett, Roger., "Audit partner tenure and audit quality" , The Accounting review, Vol.81, No.3, 2006, p 655.

[3] Ibid, p p 655 – 656 .

[4] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص ص 124 –125 .

1-5-2 أهمية تحديد فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة

يعد تحديد فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة من الأمور الهامة، وذلك لدورها في تقليل المخاطر التي قد يتعرض لها المراجع نتيجة فقدان استقلاليته، نظراً لما يترتب على طول فترة الارتباط بين الشريك في مكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة من نشوء علاقات وثيقة بين الطرفين تزيد من صعوبة الحكم على استقلالية مراجع الحسابات، حيث إن شريك المراجعة الذي يكلف بالإشراف على عملية المراجعة لفترة تزيد عن خمس سنوات يتوقع أن يكون عرضة لمخاطر أكبر من فقدان الاستقلالية بالمقارنة مع شريك المراجعة الذي يكلف بالإشراف على عملية المراجعة لخمس سنوات أو أقل[1].

1-5-3 تأثير طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تباينت نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات كما يلي:-

الاتجاه الأول : تساهم طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- تساهم طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة في تمكين المراجع من التعرف بصورة أفضل على طبيعة نشاط المنشأة والنظام المحاسبي المستخدم فيها[2]، والتقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية وتحديد جوانب الضعف فيه، مما يزيد من مقدرة المراجع على التنبؤ باحتمال تضمن القوائم المالية لحالات الخطأ والتحريفات الجوهرية[3].
- تساهم طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة في تحسين أساليب تنفيذ عملية المراجعة من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وتحسين أساليب تنفيذ اختباراتها[4]، خاصة في ظل الربط في بعض الأحيان بين تنفيذ عمليات مراجعة دون المستوى وقصر فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي[5].

---

[1] Shockley, Randolph., op.cit, p 789.

[2] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، مرجع سابق، ص 26 .

[3] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 115 .

[4] المخادمة، أحمد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص 278 .

[5] DeAngelo, Linda. (1981 B), " Auditor independence , low balling , and disclosure regulation" , Journal of Accounting and economics, Vol.31, No.2, August 1981, pp 118-119 .

- تساهم طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة في تدعيم استقلالية المراجع، نظـراً لزيـادة أهمية المراجع لدى العميل وزيادة الثقة في النتائج التي يتوصل إليها، مما يزيد مـن مقدرتـه على مقاومة ضغوط العملاء ويساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[1].

الاتجاه الثاني : تساهم طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة في التأثير سـلباً علـى جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- تساهم طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة في نشوء علاقة اقتـصادية بـين المراجـع والمنشأة[2]، نظراً لزيادة اعتماد المراجع على المنشأة، خاصـة فـي ظـل محدوديـة عمـلاء المراجعة[3]، مما يؤثر تدريجياً على استقلالية مراجع الحسابات ومستوى أدائه المهني[4].
- تؤدي طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة إلى زيادة ثقة المراجع في تصرفات العميـل ونظام الرقابة الداخلية، مما قد يؤدي إلى إمكانية تنفيذ إجراءات مراجعـة أقـل دقـة، نظـراً لمحدودية الاختبارات التي يتم تنفيذها[5]، وافتقارها للتجديد والابتكار[6].
- تتسم السنوات الأولى للارتباط بين المراجع والمنشأة بزيادة حرص المراجع على بذل مستوى مرتفع من الجهد أثناء تنفيذ عملية المراجعة، غير أنه في فترات لاحقة من الارتباط والتي قـد تتسم بزيادة ثقة المراجع في أداء المنشأة، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى الجهد المبذول أثنـاء تنفيذ عملية المراجعة وعدم إجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، مما يؤدي إلـى تنفيـذ اختبارات مراجعة أقل فعالية ويزيد من احتمالات عدم اكتشاف بعض الأخطـاء والتحريفـات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية[7].
- تؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة إلى انخفاض مستوى الجهد المبـذول أثنـاء تنفيـذ عملية المراجعة، نظراً للانخفاض التدريجي للساعات التي يمضيها المراجـع فـي مراجعـة حسابات نفس المنشأة[8]. وقد شددت لجنة Metcalf بشأن الخطر الناجم عن طول فترة ارتبـاط المراجع بالمنشأة وأوصت اللجنة في تقريرها الصادر عام 1976م ضرورة التغيير الإجبـاري للمراجعين كوسيلة مناسبة لتحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[9].

---

1 سالم، محمد يوسف، مرجع سابق، ص 72 .

2 Shockley, Randolph., op.cit, p p 798-799 .

3 Carey, Peter., and Simnett, Roger., op.cit, p 673 .

4 طلبه، علي إبراهيم (1994)، مرجع سابق، ص 1296 .

5 المخادمة، أحمد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص 278 .

6 رضوان، عباس أحمد، مرجع سابق، ص ص 332-333 .

7 سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص 125.

8 Palmrose, Zoe-vonna. (1989), "The relation of audit contract type to audit fees and hours", The Accounting Review , Vol. Lxiii, No.3, July 1989, p p 495-496 .

9 Shockley, Randolph., op.cit, p 789 .

ويؤيد الباحث أهمية تحديد فترة زمنية قصوى للارتباط بين شريك المراجعة المكلف بالإشراف على عملية المراجعة والمنشأة محل المراجعة، حيث يجب أن يتم تغيير شريك المراجعة بعد مرور فترة زمنية لا تتجاوز خمس سنوات من الارتباط بالمنشأة، وذلك لما قد يترتب على طول فترة الارتباط من نشوء علاقات وثيقة بين الشريك في مكتب المراجعة وإدارة المنشأة، مما يساهم في التأثير على استقلالية شريك المراجعة وموضوعيته ومستوى أدائه أثناء تنفيذ عمليات المراجعة نظرا لما يلي:-

- تؤدي طول الفترة التي يكلف فيها الشريك في مكتب المراجعة بالإشراف على عملية المراجعة لنفس المنشأة إلى زيادة الثقة في أداء إدارة المنشأة وقيام شريك المراجعة بتنفيذ اختبارات مراجعة روتينية، وعدم القيام بتقييم دائم لنظام الرقابة الداخلية أو المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة، مما يقلل من فعالية نتائج المراجعة ويزيد من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
- تؤدي زيادة اعتماد مكتب المراجعة على المنشأة، خاصة في ظل ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة من المنشأة إلى إجمالي إيراداته وتوفر النية لدى المنشأة لتغيير مكتب المراجعة إلى زيادة احتمالات مسايرة الشركاء في مكتب المراجعة لرغبات إدارة المنشأة، مما يؤثر على استقلاليتهم، ويقلل من حجم الاختبارات التي يتم تنفيذها وأدلة الإثبات التي يتم جمعها، والذي يزيد بدوره من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.
- تؤدي طول فترة الارتباط بين الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة والمنشأة إلى زيادة علاقة الألفة بين شريك المراجعة وإدارة المنشأة، مما يؤثر سلباً على أداء المراجع من خلال عدم التقرير عن المخالفات أو التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

المطلب السادس : ضغوط موازنة الوقت

يرتبط نجاح المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية بمدى مقدرته على التخطيط الجيد لعملية المراجعة، من خلال الحصول على معلومات كافية عن طبيعة نشاط المنشأة وأسلوب تنظيمها، وأساليب الإنتاج فيها ونوعية منتجاتها، وعدد الفروع التابعة لها وتوزيعها الجغرافي[1]، وبما يمكن المراجع من تحديد الفترة الزمنية الكافية لتنفيذ اختبارات المراجعة في ضوء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت تنفيذ اختبارات المراجعة[2].

---

[1] Davidson, Ronald., and Gist, Willie., "Empirical evidence on the functional relation between audit planning and total audit effort", Journal of accounting research , Vol.34, No.1, Spring 1996, pp 112 –113.

[2] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص ص 99-100 .

1-6-1 مفهوم ضغوط الوقت وأهمية إعداد موازنة الوقت

تعرف ضغوط الوقت بأنها " تخفيض الوقت المستغرق في أداء عملية المراجعة أو تدنية الوقت المستغرق في تنفيذ أي عملية من عمليات المراجعة كجزئية من البرنامج المخطط وبالتالي البرنامج ككل، ويتم تخفيض أو تدنية الوقت المستغرق إلى الوقت المقدر لأداء كل عملية طبقاً للخبرة الفنية والدراسة العملية وطبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة وحجم عملياتها"[1]. وقد أدت زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التأثير على مقدرة تلك المكاتب في الحصول على أتعاب مراجعة أعلى لمواجهة الزيادة في تكاليف تنفيذ عملية المراجعة في ظل صعوبة تحويل الزيادة في تلك التكاليف على المنشآت محل المراجعة، نظراً لتأثيرها على المقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة في سوق خدمات مهنة المراجعة، الأمر الذي دفع مكاتب المراجعة إلى إتباع سياسة التحكم في عدد الساعات التي يمضيها المراجعون في أداء مهام المراجعة المختلفة، من خلال ضغط الوقت المخصص لإنجاز كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، وما يترتب عليها من خفض إجمالي الوقت المخصص لتنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي تخفيض تكاليف تنفيذ عملية المراجعة[2]، وذلك على اعتبار أن عنصر الوقت أو الفترة الزمنية التي يخصصها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة تعد من أكثر العوامل تأثيراً في تحديد أتعاب المراجعة، وذلك لما يترتب على طول الفترة الزمنية التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة من ارتفاع تكاليف تنفيذ عملية المراجعة ابتداءً من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذ اختباراتها إلى مرحلة التقرير عن نتائجها، مما يؤدي إلى مطالبة المراجع بزيادة أتعاب المراجعة بما يتناسب مع طول الفترة الزمنية ومستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة[3]. وعادةً ما تقوم مكاتب المراجعة بإعداد موازنة زمنية تحدد فيها الساعات التي يمضيها المراجعون في تنفيذ كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة. ويعد نجاح المراجعين في تنفيذ عملية المراجعة وفق البرنامج الزمني المحدد في الموازنة الزمنية بمثابة تعبير عن نجاح مكتب المراجعة في تنفيذ سياساته المرسومة التي يسعى من خلالها إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، وتحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة، والتي تعد بمثابة وعد بحصول المراجعين على مكافآت مقابل نجاحهم في إنجاز الموازنة الزمنية[4]. وتعد الموازنة الزمنية من أهم نتائج التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتي تساعد المراجع على تقدير التكاليف اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، والتقدير المناسب لأتعابها، كما يساهم إعداد الموازنة الزمنية في تمكين المراجع من

---

[1] زكي، محمد حسين ، مرجع سابق، ص ص 96- 97 .

[2] سلامة، نبيل فهمي، " أثر ضغط الوقت والبرامج المهيكلة على أداء المراجع – دراسة ميدانية على بيئة المراجعة المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (1)، القاهرة، 1992م، ص 265 .

[3] راضي، محمد سامي (1998) [2]، مرجع سابق، 46 .

[4] لطفي، أمين السيد أحمد (1996)، مرجع سابق، ص 1444 .

التخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة، والتنفيذ الجيد لاختباراتها، وتوفير دليل على التزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وذلك على اعتبار أن إعداد الموازنة الزمنية يتضمن التأكيد بالتزام المراجع بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة المختلفة وتحديد الفترة الزمنية الكافية لتنفيذ اختباراتها، وتحديد توقيت الانتهاء من عملية المراجعة والتاريخ المتوقع للتقرير عن نتائجها، وبما يساهم في حماية المراجع من التعرض للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

ويجب على المراجع العناية أثناء إعداد الموازنة الزمنية، وذلك على اعتبار أن إعداد موازنة لا تتناسب مع طبيعة المهام المطلوب إنجازها يؤثر سلباً على أداء المراجع لما يلي[1]:

- يؤدي تخصيص وقت أقل مما يجب لتنفيذ اختبارات المراجعة إلى تحقيق وفورات في تكاليف تنفيذ عملية المراجعة، إلا أنه في المقابل يشير إلى عدم بذل المراجع مستوى ملائم من العناية المهنية نتيجة لضيق الوقت، وما قد يترتب عليه من إغفال تنفيذ بعض اختبارات المراجعة الضرورية، مما يزيد من احتمالات عدم اكتشاف بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ويؤثر سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة.
- يؤدي تخصيص وقت يزيد عن الوقت الذي يستلزمه تنفيذ عملية المراجعة إلى المبالغة في تقدير تكاليف تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤدي بدوره إلى ارتفاع الأتعاب التي يطلبها المراجع، والذي يضعف بدوره من القدرة التنافسية للمراجع في مواجهة مكاتب المراجعة الأخرى، كما قد تؤدي طول الفترة الزمنية التي يخصصها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة إلى إهمال المراجع وعدم المبالاة وتأجيل تنفيذ بعض اختبارات المراجعة، والتي قد يترتب عليه إهمالها وعدم تذكرها مستقبلاً، مما قد يزيد من احتمالات فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، ويساهم في التأثير سلباً على أداء المراجع ومستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة.

1-6-2 العلاقة بين أتعاب المراجعة وضغوط موازنة الوقت

تتحدد الفترة الزمنية التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بمقدار الأتعاب التي يتقاضاها، حيث أن انخفاض أتعاب المراجعة يؤدي غالباً إلى ضغط الوقت المخصص لتنفيذ عملية المراجعة، مما يقلل من احتمالات اكتشاف المراجع للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية[2]، حيث يؤدي انخفاض الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى ضغط الوقت المخصص لتنفيذ بعض اختبارات المراجعة الضرورية، مما يزيد من إهمال المراجع وعدم تمكنه من تحديد أهمية بعض المعلومات ذات الصلة بعملية المراجعة، وبالتالي عدم المقدرة

---

[1] زكي، محمد حسين، مرجع سابق، ص ص 97 – 98 .

[2] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص ص 273 -274.

على التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة[1]. وقد أوضحت الدراسة التي أجراها Rhode عـام 1978م بشأن تأثير ضغط الوقت على أداء المراجع من خلال استقصاء آراء عينة مكونة من (1526) من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وتوصلت الدراسة إلى أن أكثـر مـن 50% مـن الأعضاء المستقصى رأيهم بينوا أن إجراءات المراجعة قد لا تغطـى بالكامـل، نظـراً لـضغوط موازنة الوقت، مما يؤثر على أداء مراجع الحسابات[2]، لعدم تمكنه من الحصول علـى المعلومـات الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه عن القوائم المالية للمنشأة، مما يزيد من احتمالات فـشل عمليـة المراجعة[3]، ولذلك فقد شددت الدراسة التي قام بها Kaplan (1995) على أهمية قيـام المـشرف على عملية المراجعة بإعداد تقرير في حالة الإنهاء المبكر لأعمال المراجعة، وأوضحت الدراسـة انخفاض الميل لدى المشرفين في التقرير عن الإنهاء المبكر لأعمال المراجعة في حالة عدم أهمية خطوة المراجعة غير المنفذة، في حين يقوم المشرفون بإعداد تقرير عن الإنهاء المبكـر لأعمـال المراجعة عندما يؤثر الإنهاء المبكر لأعمال المراجعة على جودة الأداء المهني أو في حالة ضعف أداء بعض أفراد الفريق المكلف بتنفيذ عملية المراجعة[4].

1-6-3 تأثير ضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تباينت نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير ضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات كما يلي:

الاتجاه الأول : توصلت مجموعة من الدراسات إلى أن زيادة عدد الساعات التي يمضيها المراجـع في تنفيذ عملية المراجعة تساهم في تحسين جودة عملية المراجعة نظراً لما يلي:-

- ترتبط عدد الساعات التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بعلاقة إيجابية مع جـودة المراجعة، بحيث تزداد جودة المراجعة بزيادة عدد الساعات التي يمضيها المراجع فـي تنفيـذ عملية المراجعة[5].
- تعد الساعات المستغرقة في تنفيذ عملية المراجعة من المقاييس الهامة التي يستند عليها لقيـاس جودة المراجعة[6]، بحيث تزداد جودة المراجعة بزيادة عدد الساعات التي يمضيها المراجع فـي تنفيذ عملية المراجعة[7].

---

[1] Hoffman, Vicky., and Patton, James., " Accountability, the dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgments", Journal of Accounting research, Vol .35, No.2, Autumn 1997, pp 227 – 229 .

[2] سلامة، نبيل فهمي، مرجع سابق، ص 267.

[3] Glover, Steven., " The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of Nondiagnostic information ", Journal of Accounting research, , Vol. 35, No.2, Autumn 1997, p 215 .

[4] Kaplan, Steven., "an examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off", Auditing: A journal of practice and theory, Vol.14, No.2, 1995, p 102 .

[5] طلبة، علي إبراهيم (1994)، مرجع سابق، ص 1297.

[6] Palmrose, Zoe-Vonna. (1989), op.cit, p 498 .

[7] Dies, Donald., and Giroux, gary., " Determinants of audit quality in the public sector", Accounting review, Vol.67, No.3, July 1992, p 477 .

- تساهم زيادة عدد الساعات المستغرقة في تنفيذ عملية المراجعة في تمكين المراجع من تنفيــذ عملية المراجعة بالعناية المهنية المطلوبة، وتعد من مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة[1].
- تساهم كفاية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة في تمكين المراجــع مــن تنفيــذ اختبارات المراجعة الضرورية وتحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[2].
- تزداد ثقة المراجع في مستوى أدائه مع زيادة عدد الساعات التي أمضاها في تنفيذ اختبــارات المراجعة، مما يساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[3].
- يؤدي خفض الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة بدرجة كبيرة إلى التأثير سلباً علــى كفــاءة وفعالية أداء مراجع الحسابات، وذلك على اعتبار أن خفض الوقت لا يجب أن يكون هدفاً فــي حد ذاته، لأن خفض الوقت بدرجة كبيرة نسبياً يكون عادة مصحوباً بانخفــاض مــستوى أداء مراجع الحسابات[4].

الاتجاه الثاني : أوضحت عدد من الدراسات عدم إمكانية الاعتماد على عدد الساعات التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة للحكم على جودة المراجعة نظراً لما يلي:-

- أن زيادة عدد ساعات المراجعة أمر نسبي يختلف من منشأة لأخرى ومن فترة زمنية لأخــرى لنفس المنشأة محل المراجعة، يعتمد على طبيعة الظروف ونوع وحجم أعمال المراجعة وعدد الفروع التابعة للمنشأة، كما أن بعض المراجعين قد يقضي فترة زمنية أطول مما يجب أثنــاء تنفيذ عملية المراجعة، وذلك قد يرجع لنقص خبرتهم المهنية، أو عدم المعرفة الجيدة بطبيعــة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، خاصة عند الارتباط لأول مرة بالمنشأة[5].
- أن زيادة عدد الساعات التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة أمر نسبي يعتمد علــى طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة وتعقد عملياتها وتوزيعها الجغرافي وكفاءة المراجــع فــي انجاز مهام المراجعة، كما أن العديد من الأطراف المهتمة بعملية المراجعــة لا تعتمــد علــى خاصية عدد الساعات التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعــة للحكــم علــى جــودة المراجعة[6].

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن انخفاض الفتــرة الزمنيــة المخصــصة لتنفيــذ عمليــة المراجعة تساهم في التأثير سلباً على أداء مراجع الحسابات، نظراً لدورها في الحــد مــن مقــدرة المراجع على التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط الضعف فيه، وعدم المقــدرة

---

[1] حسن، سيد عبدالفتاح، مرجع سابق، ص 223 .

[2] مجاهد، إيمان أحمد، مرجع سابق، ص 294 .

[3] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 100 .

[4] سلامة، نبيل فهمي، مرجع سابق، ص ص 289 -291 .

[5] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، مرجع سابق، ص ص 36 – 37 .

[6] راضي، محمد سامي (1998) [1]، مرجع سابق، ص 296 .

على التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، مما يزيد من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية. كما أن انخفاض الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة تحد من مقدرة المراجع على التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة. كما يؤكد الباحث على أهمية الدور الذي يجب أن تقوم به لجان المراجعة في المنشآت محل المراجعة في الرقابة على أداء مراجعي الحسابات من خلال مناقشة خطة المراجعة مع المراجع وتقييم مدى كفاية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة، كما يؤدي خضوع مكتب المراجعة لبرنامج فحص النظير إلى زيادة العناية عند تحديد الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، والتزام المكتب بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، مما يزيد من حرص المراجعين على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، حيث أن تحديد فترة زمنية كافية لتنفيذ عملية المراجعة يعد أحد المؤشرات الدالة على التزام المراجع بتلك المعايير والقواعد، كما أنها توفر الدليل على التزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وتساهم في حماية المراجع من التعرض للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

المطلب السابع : الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات

تكتسب المراجعة الخارجية أهميتها من الاعتقاد السائد لدى مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية من أن مراجع الحسابات سيتمكن من خلال تنفيذ اختبارات المراجعة من اكتشاف حالات الخطأ والغش التي قد تتضمنها القوائم المالية، نظراً لالتزامه بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يساهم في تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

1-7-1 طبيعة الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات وأسباب نشوئها

شهدت الدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات ارتفاعاً في معدلاتها، خاصة في ظل ارتفاع حالات الإفلاس التي تعرضت لها العديد من المنشآت محل المراجعة، مما ترتب عليه لجوء العديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى رفع الدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات، ومطالبتهم بتعويض الضرر الذي أصاب تلك الأطراف نتيجة اعتمادها على قوائم مالية خضعت للمراجعة وأصدر المراجعون بشأنها رأياً لا يتوافق مع حقيقة المركز المالي لتلك المنشآت[1]. وعلى الرغم من أن فشل العديد من المنشآت محل المراجعة يرجع إلى سوء تسيير أو غش وتلاعب إداراتها، إلا أن إهمال المراجع وتقصيره وعدم بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة أو بسبب تماشيه مع رغبات إدارة المنشأة يزيد من احتمالات فشل عملية

[1] Carcello, Joseph., and Palmrose, Zoe-vonna., " Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients , Journal of accounting research, Vol .32, supplement 1994, p 2 .

المراجعة، وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وما يترتب عليها من إلحاق الخسائر بالمراجع، سواءً المتعلقة بمصاريف التقاضي أو المبالغ التي يدفعها المراجع لتعويض الأطراف المستفيدة من القوائم المالية مقابل الضرر الذي لحق بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات[1]. وعادة ما تنشأ حالات التقاضي بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة نظراً لما يلي:-

1- نقض العقد نتيجة عدم التزام مراجع الحسابات بتنفيذ التزاماته المحددة في عقد المراجعة.

2- ضعف استقلالية مراجع الحسابات، وعدم مقدرته على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة، مما يقلل من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش في العمليات المالية أو إغفال المراجع ذكر حقائق جوهرية في تقرير المراجعة لها تأثير مادي على عدالة عرض القوائم المالية[2].

3- الفشل في اكتشاف الأخطاء والغش التي قد تتضمنها القوائم المالية نتيجة عدم الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، أو الفشل في الإفصاح عن تلك المخالفات بصورة سليمة في تقرير المراجعة[3]. حيث أن محامو الأطراف المستفيدة من القوائم المالية يرون أن قيام المراجع بالتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وبذل مستوى أعلى من جهد المراجعة والمحافظة على مستوى أعلى من الشك المهني تساعد المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية[4].

4- لحاق الخسائر بالمنشأة محل المراجعة نتيجة اعتمادها على التوصيات التي يقترحها المراجع أثناء تقديم الخدمات الاستشارية لإدارة المنشأة، مما يعطي المنشأة الحق في مقاضاة المراجع، ومطالبته بتعويض كافة الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على توصياته، على اعتبار أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية يتم بهدف مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها[5].

5- ارتفاع مخاطر المراجعة نتيجة المعرفة غير الجيدة للمراجع بطبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وإصدار تقرير مراجعة نظيف بشأن القوائم المالية، في حين يتبين لاحقاً احتوائها على تحريفات جوهرية، مما يعرض المراجع لمخاطر التقاضي[6]، خاصة في ظل احتواء القوائم المالية لعمليات غير حقيقية، وعدم

---

[1] توماس، وليم ، أمرسون، هنكي، مرجع سابق، ص ص 219- 220 .

[2] أحمد، أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 95 .

[3] Lys, Thomas., and Watts, Ross., "Lawsuits against auditors", Journal of accounting research, Vol.32, Supplement 1994, p 66 .

[4] Kadous, Kathryn., op.cit , p 329 .

[5] زين، علي أحمد (1994)،" نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العميلة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ،عدد (1)، حلوان، 1994، ص 31.

[6] Erickson, Merle., Mayhew, Brian., and Felix, William., " Why do audits fail ? Evidence from Lincoln savings and loan, Journal of accounting research, Vol.38, No.1, Spring 2000, p 191.

تمكن المراجع من اكتشافها، الأمر الذي يؤكد عدم بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يزيد من حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع ويعزز من مطالبة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية بتعويضها عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات[1].

وتزداد حالات التقاضي التي يتعرض لها المراجع بزيادة حجم المنشأة محل المراجعة وقوة مركزها المالي، حيث أن المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم تمارس مستويات أعلى من الضغوط على مراجعي حساباتها، خاصة في ظل ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع من المنشأة، مما يزيد من مقدرتها على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على مراجع الحسابات من خلال التهديد باستبداله، الأمر الذي قد يزيد من احتمالات مسايرة المراجع لرغبات إدارة المنشأة من خلال عدم التقرير عن المخالفات في العمليات المالية للمنشأة والتي تزيد من احتمالات تعرض المراجع للتقاضي، خاصة في حالة تعرض المنشأة محل المراجعة لتقلبات مالية مفاجئة نتيجة الأداء الضعيف لأسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية، وذلك على اعتبار أن الأداء غير الجيد لأسهم تلك المنشآت يعد من المؤشرات التي تزيد من احتمالات تعرضها للمخاطر[2]. وقد بينت دراسة (1988) Palmrose أن مكاتب المراجعة الثمانية الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية أقل تعرضاً لمشاكل التقاضي بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الأخرى[3]، مما يشير إلى أن زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة تعد مؤشراً على انخفاض جودة عملية المراجعة، حيث إن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تسعى إلى التخلص من الارتباطات التي تتسم بارتفاع مخاطر التقاضي المرتبطة بها، بهدف تخفيض تكاليف التقاضي التي قد تتعرض لها تلك المكاتب إلى أدنى مستوياتها[4].

1-7-2 دور المنظمات المهنية في تخفيض التقاضي بين المراجع والمنشأة محل المراجعة

ترتب على تزايد الدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات زيادة مصاحبة في حجم الخسائر المادية التي تحملها المراجعون مقابل تعويض الأطراف المستفيدة من القوائم المالية عن الضرر الذي أصابها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، مما ساهم في الإضرار بسمعة مهنة المراجعة وفقدان العديد من الأطراف الثقة في خدمات مراجعي الحسابات، الأمر الذي دفع العديد من المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة إلى اتخاذ مجموعة من الإجراءات وإصدار المعايير الهادفة إلى المحافظة على سمعة المهنة وزيادة ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي

---

[1] Bonner, Sarah., Palmrose, Zoe-vonna., and Young, Susan., " Fraud type and auditor litigation: an analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases, The accounting review, Vol.73, No.4, October 1998, p p 506-507 .

[2] Lys, Thomas., and Watts, Ross., Op.cit, p 65 .

[3] Palmrose, Zoe-vonna. (1988), op.cit , p p 55-56 .

[4] Krishnan, Jagan., and Krishnan, Jayanthi., "litigation risk and auditor resignation", The accounting review, Vol.72, No. 4, October 1997, p540 .

الحسابات ونتائج عملية المراجعة، حيث أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عـام 1974م لجنة مسؤوليات المراجعين وأوكل إليها مسؤولية دراسة دور ومسؤوليات المراجع المحايـد، وقـد أصدرت اللجنة تقريرها عام 1978م متضمناً عدداً من المقترحات الهادفة إلى إعادة الثقة في مهنة المراجعة، من أهمها وضع الضوابط المحددة للمستوى التعليمي الواجـب تـوافره فـي الأفـراد المزاولين للمهنة، مع التأكيد على أهمية التعليم المستمر، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية تـصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وأساليب الرقابة عليها[1]، كما قام المعهد الأمريكـي للمحاسبين القانونيين عام 1977م بإنشاء قسم منشآت المحاسبة واستحدث قطاعين هما قطاع هيئـة سوق المال، ويضم مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات الشركات المقيدة في البورصـة وقطـاع الشركات الخاصة، ويضم مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات الشركات التي لا تتداول أسـهمها في البورصة، واعتبر المعهد أن من أهم متطلبات انضمام مكاتب المراجعة إلـى أي مـن هـذين القطاعين أن تقدم مكاتب المراجعة تقريراً سنوياً تفصح فيه عن القضايا المرفوعة ضـدها، ويـتم عرض التقرير بالإضافة إلى أشياء أخرى على الجمهور[2]. وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1997م نشرة معيار المراجعة رقـم (82) (SAS NO.82) والتـي تتطلـب مـن المراجعين التقييم الواضح والجيد لمخاطر فشل عملية المراجعة[3]، كما سعت المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية تساندها هيئة تنظيم تـداول الأوراق الماليـة إلـى اتخـاذ عـدد مـن الإجراءات الهادفة إلى تخفيض حالات التقاضي إلى أدنى مستوياتها من خلال ما يلي[4]:-

- مطالبة الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية بتشكيل لجـان مراجعـة مـن أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تتولى مهام الرقابة على عمليات التقرير المالي، وتكون بمثابة حلقة وصل بين المراجع الخارجي والمنشأة، وتـساهم فـي دعـم اسـتقلالية مراجـع الحسابات والعمل على تلافي نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- مناقشة تقديم المراجع خدمات استشارية لإدارة المنشأة محل المراجعة وتقييم مدى الحاجة إليها وتحديد أتعابها.

كما يمكن تخفيض حالات التقاضي التي قد يتعرض لها مراجع الحـسابات بالإضـافة إلـى الإجراءات السابقة من خلال ما يلي:-

---

[1] توماس، وليم ، أمرسون، هنكي، مرجع سابق، ص ص 224-225 .

[2] مبارك، الرفاعي إبراهيم، مرجع سابق، ص 14 .

[3] Erickson, Merle., Mayhew, Brian., and Felix, William., op.cit, p 191 .

[4] توماس، وليم ، أمرسون، هنكي، مرجع سابق، ص 225 .

- التزام المراجع بالتطوير الدائم لأساليب تنفيذ عمليات المراجعة وزيادة مستوى الجهد المبـذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة[1].
- الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وبذل العناية المهنية بما يتلاءم مع طبيعة عملية المراجعة[2].
- استخدام التكنولوجيا الحديثة في تنفيذ عملية المراجعة وتكليف فريق يتمتع أعضاؤه بخبرة مهنية جيدة بطبيعة نشاط المنشأة، وبما يمكن من التعرف على المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة وتخفيضها إلى أدنى مستوياتها، واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، وبما يساهم في تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة.

3-7-1 تأثير الدعاوى القضائية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات

توصلت العديد من الدراسات إلى أن الزيادة في عدد الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات ترجع إلى الانخفاض في جودة تنفيذ عملية المراجعة، حيث توصلت دراسة صبيحي (1997) إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجع الحسابات وانخفاض جودة تنفيذ عملية المراجعة[3]، كما بينت دراسة سالم (1994) أن انخفاض مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة يصاحبه زيادة في عدد الدعاوى القضائية التي يتعرض لها مراجع الحسابات[4]، ولذلك فإن وجود التشريعات الواضحة المحددة لمسؤولية مراجع الحسابات والتي تؤكد أهمية التزامه بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني تساهم في تجنب المراجع للخسائر المادية الناجمة عن التقاضي وما يصاحبها من الإضرار بالسمعة المهنية لمراجع الحسابات.

ويؤيد الباحث ارتباط الزيادة في عدد الدعاوى القضائية التي يتعرض لها المراجع بعلاقة إيجابية مع الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، حيث أن الزيادة في عدد الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات تعد مؤشراً على انخفاض مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، نظراً لأن تنفيذ عملية المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني تؤدي إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة، وتعرض المراجع للتقاضي وتحمله خسائر مرتفعة مقابل مصاريف التقاضي والمبالغ التي يدفعها المراجع مقابل تعويض الأطراف المستفيدة من القوائم المالية عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، مما يساهم في

---

[1] Schwartz, Rachel., " legal regimes, audit quality and investment", The accounting review, Vol .72, No.3, July 1997, p p 385- 386 .

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ص 150-151 .

[3] صبيحي، محمد حسني، مرجع سابق، ص 27 .

[4] سالم، محمد يوسف ، مرجع سابق، ص 76 .

الإضرار بسمعة مهنة المراجعة، ويقلل من ثقة الأطراف المستفيدة من القــوائم الماليـــة فـــي أداء مراجع الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

المطلب الثامن : تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة

يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية لنفس المنشأة محل المراجعة إلى إثــارة المخــاوف بــشأن إمكانية نشوء علاقة اقتصادية بين المراجع والمنشأة، من خلال ما يحصل عليه المراجع من أتعاب مرتفعة مقابل تقديم تلك الخدمات، وما قد يترتب عليها من احتمال فقــدان المراجــع لاســتقلاليته وموضوعيته أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

1-8-1 مفهوم الخدمات الاستشارية وخصائصها

تعرف الخدمات الاستشارية بأنها " خدمات مهنية تقوم علـــى توظيــف المهـــارات الفنيـــة للمحاسب الممارس العام وكذلك تعليمه وملاحظاته ومعارفه نحو عملية الاستشارة"[1]. كما تعــرف الخدمات الاستشارية على أنها " الممارسة المهنية المعنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنــشأة، بغية تحديد الأهداف وإرشاد إدارة المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقهــا عــن طريــق رفــع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتــصال، وقيـــاس مــستويات الإنجـــاز واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة الإدارة"[2]. أما لجنة الخدمات الاستشارية والإدارية التي أنشأها المعهد الأمريكي للمحاســبين القانونيين بهدف توفير الدعم الفني وإرشاد القائمين بتقديم هذه الخدمات، فقــد عرفــت الخــدمات الاستشارية على أنها" الاستشارات المهنية التي تهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية اســتخدام العميــل للطاقات والموارد المتاحة"[3]. ومن خلال التعريفات السابقة التي تناولت مفهوم الخدمات الاستشارية يتبين أنها تتسم بعدد من الخصائص أهمها[4]:-

1- أن تقديم الخدمات الاستشارية يتم بناءً على طلب إدارة المنشأة محل المراجعة، بهدف معالجـــة المشاكل التي تحول دون نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها.
2- يتطلب تقديم الخدمات الاستشارية تمتع المراجعين القائمين بأداء تلك الخدمات بخبرات مهنيـــة وفنية عالية، تمكنهم من تحليل المشاكل التي تواجه المنــشأة واقتــراح التوصــيات الملائمـــة لمعالجتها.
3- يتطلب تقديم الخدمات الاستشارية تمتع المراجعين بالحيـــاد والاســتقلال أثنـــاء تأديـــة تلـــك الخدمات، والابتعاد عن المواقف التي قد تثير الشكوك حول استقلالية مراجع الحسابات.

---

[1] زين، علي أحمد (1994)، مرجع سابق، ص 16 .

[2] جمعة، أحمد حلمي (1999)، " التدقيق الحديث للحسابات" ، (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع ، 1999م)، ص 312 .

[3] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 104 .

[4] جمعة، أحمد حلمي (1999)، مرجع سابق، ص 313 .

4- تقدم التوصيات المترتبة على تقديم الخدمات الاستشارية إلى إدارة المنشأة، ولا يحق للمراجع الإعلان عنها أو إبلاغها إلى أي من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

5- يقتصر دور المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية على مجرد تقديم النصح والمشورة دون أن يمتد دوره للمشاركة في اتخاذ القرارات أو تنفيذ التوصيات.

وتكتسب الخدمات الاستشارية أهمية خاصة بالنسبة لمراجع الحسابات نظراً لما يلي[1]:-

- أن تقديم الخدمات الاستشارية يضمن حصول المراجع على عوائد مالية مناسبة، تضمن له التوسع في حجم نشاطه وزيادة حصته في سوق خدمات مهنة المراجعة.
- يتطلب تقديم الخدمات الاستشارية اكتساب المراجعين القائمين بأداء تلك الخدمات لخبرات فنية متنوعة، مما يزيد من حرص مكاتب المراجعة على عقد الدورات التدريبية المتخصصة للمراجعين فيها بما يضمن تحسين مستويات أدائهم.
- يساهم قيام مكاتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية لمكاتب المراجعة، خاصة ضمان تشغيل المراجعين في الفترات التي تتسم بانخفاض حجم الأعمال، مما يحسن من طبيعة العلاقة بين التكاليف التي تتحملها مكاتب المراجعة والعوائد التي تحققها.

ويتوقف اعتماد العديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات على مدى استقلالية المراجع، والذي يقوم على افتراض ما يلي[2]:-

- استقلالية مراجع الحسابات، وعدم ارتباطه بعلاقة مادية مباشرة أو غير مباشرة بالمنشأة التي يتولى مراجعة حساباتها.
- أن تقديم الخدمات الاستشارية لإدارة المنشأة محل المراجعة يجب أن تكون ثانوية، كما يجب أن تكون الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل تقديم الخدمات الاستشارية منخفضة إلى إجمالي إيراداته.

1-8-2 العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجعين

أدى تقديم المراجعين للخدمات الاستشارية للمنشآت محل المراجعة إلى تزايد قلق المنظمات المهنية بشأن احتمال فقدان المراجعين لاستقلاليتهم، خاصة عند ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجعون مقابل تقديم تلك الخدمات إلى إجمالي إيراداتهم، مما ترتب عليه إثارة الشكوك حول مدى مقدرة المراجعين في المحافظة على استقلاليتهم ومقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشآت محل المراجعة، وتأثير تقديم تلك الخدمات على مستوى أداء المراجعين

---

[1] زين، علي أحمد (1994)، مرجع سابق، ص ص 23-24 .

[2] الجبر، نبيه، علي، جمعه، " تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة العربية السعودية"، البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، عدد (2)، أكتوبر 2000م، ص 71 .

أثناء تنفيذ عمليات المراجعة[1]، حيث شهدت أتعاب مكاتب المراجعة الستة الكبار في المملكة المتحدة على سبيل المثال مقابل تقديم الخدمات الاستشارية زيادة في نسبتها خلال عامي 1993، 1994م بلغت 55%، 81% على التوالي، مما أثار القلق حول ما إذا كان تقديم الخدمات الاستشارية على هذا النطاق سيؤثر على استقلالية مراجعي الحسابات[2]، على اعتبار أن استقلالية المراجع تمثل حجر الزاوية والركيزة الأساسية للحكم على جودة تنفيذ عملية المراجعة. وتتسم الخدمات الاستشارية بعدم تحديدها أو حصرها، حيث تعتبر الخدمات التي يقدمها المراجع لعملائه بخلاف خدمات المراجعة التقليدية السنوية على أنها خدمات استشارية[3]. وتتمثل أهم الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجعون لعملائهم فيما يلي[4]:-

- تقييم الأداء الحالي للمنشأة واقتراح الأساليب المناسبة لتطويره.
- تقييم سياسة التسويق المتبعة واقتراح الأساليب المناسبة لتحسينها.
- تقييم أساليب الإنتاج، من خلال تحديد الآثار المالية للعمليات الصناعية القائمة، وسياسات المخزون والرقابة عليها.
- تقييم السياسات المالية المتبعة وسلامة استخدام المنشأة لمواردها وتقييم سياسة الاقتراض والتمويل.
- تقديم استشارات في مجال نظم المعلومات الإدارية ومساعدة الإدارة في الاختيار بين أنظمة وبرامج الكمبيوتر بما يتلائم مع احتياجات المنشأة.
- تقييم أساليب تعيين العاملين، خاصة العاملين في إدارة الحسابات، واقتراح نظام ملائم للرواتب والأجور وتقييم برامج التدريب الحالية والاحتياجات التدريبية للعاملين.
- تقديم خدمات استشارية بشأن الجدوى الاقتصادية للمشروعات والعوائد المالية المتوقعة.

وقد أوضحت دراسة Scheiner and Jack (1982) أهمية التمييز بين نوع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع، حيث إن تقديم بعض الخدمات يكون ذو تأثير أعلى على استقلالية مراجع الحسابات من تأثير تقديم خدمات أخرى، فتأثير تقديم الخدمات المرتبطة بالنواحي المحاسبية، مثل خدمات مسك الدفاتر أو إعداد الحسابات أو تصميم الأنظمة المحاسبية يكون أعلى في تأثيره على استقلالية مراجع الحسابات من تأثير تقديم الخدمات المرتبطة بالنواحي الإدارية، مثل وضع نظام للأجور أو تصميم نظام للمعلومات، والتي يكون تأثيرها على استقلالية مراجع

[1] Parkash, Mohinder., and Venable, Carol., " Auditee incentives for auditor independence : the case of nonaudit services" , The Accounting review, Vol.68, No.1, January 1993, p 113 .

[2] Ezzamel, M., Gwilliam, D., and Holland, k., " Some empirical evidence from publicly quoted U K companies on the relationship between the pricing of audit and nonaudit services", Accounting and business research, Vol.27,No.1 , 1996, p 3 .

[3] زين، علي أحمد (1994)، مرجع سابق، ص 17 .

[4] جمعة، أحمد حلمي (1999)، مرجع سابق، ص ص 317- 318 .

الحسابات أعلى من تأثير الخدمات المرتبطة بالنواحي الضريبية، مثل تقديم الاستشارات الضريبية أو إعداد الإقرار الضريبي[1]. وعلى الرغم من أن نشرة لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية رقم (250) لعام 1978م لم تتضمن المنع المباشر للمراجعين من تقديم الخدمات الاستشارية، إلا أن اللجنة طالبت الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصة ضرورة الإفصاح عن الآتي[2]:-

- نسبة الأتعاب التي تدفعها تلك الشركات مقابل الحصول على الخدمات الاستشارية إلى إجمالي الأتعاب السنوية المدفوعة للمراجع.
- طبيعة الخدمات الاستشارية أو الإدارية التي تفوق أتعابها 3% من إجمالي قيمة الأتعاب المدفوعة خلال العام.
- بيان عن كافة الخدمات التي يقدمها المراجع للمنشأة محل المراجعة.

1-8-3 تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تباينت نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات كما يلي:-

الاتجاه الأول : يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير على استقلالية مراجع الحسابات وجودة تنفيذ عملية المراجعة نظراً لما يلي:-

- يؤدي ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل تقديم الخدمات الاستشارية إلى تحول دور المراجع من مجرد تقديم النصح والمشورة إلى المشاركة في اتخاذ القرارات[3].
- يؤدي ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل تقديم الخدمات الاستشارية إلى التأثير على استقلاليته وانخفاض مقدرته على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة[4].
- أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لا يخضع لنفس المعايير التي يخضع لها أثناء تنفيذ عملية المراجعة السنوية، مما قد يترتب عليه انحياز المراجع لصالح إدارة المنشأة محل المراجعة والعمل لصالحها، وحل المشاكل التي تواجهها دون الأخذ في الاعتبار مصالح الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية[5].

---

[1] Scheiner, James., and Kiger, Jack., " An Empirical investigation of auditor involvement in non-audit services", Journal of Accounting research, Vol.20, No.2, Autumn 1982, p p 482-496 .

[2] الجبر، نبيه، علي، جمعه، مرجع سابق، ص ص 75-76 .

[3] Shockley, Randolph., op.cit, p p 791-792 .

[4] Schulte, Jr., Arthur, A., " Compatibility of management consulting and auditing", The Accounting review, Vol.40, No.3, July 1965, p p 590-592 .

[5] زين، علي أحمد (1994)، مرجع سابق، ص ص 25- 26 .

- يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية إلى التأثير على استقلالية المراجع وإثارة التساؤل بشأن موضوعية المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة والتقرير عن نتائجها، وطبيعة العلاقة التي تنشأ بين إدارة المنشأة والمراجع نتيجة تقديم الخدمات الاستشارية والأتعاب المرتفعة التي يتقاضاها المراجع[1].
- يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية إلى التأثير على مستوى أداء المراجع، حيث يرى العاملون في مجال البنوك أن تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر على استقلالية المراجع ويساهم في التأثير سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة[2].

الاتجاه الثاني: لا يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة على استقلالية مراجع الحسابات وجودة تنفيذ عملية المراجعة نظراً لما يلي:-

- التزام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني[3]، مما يعزز من استقلاليته ويساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[4].
- إن تقديم الخدمات الاستشارية يستلزم زيادة درجة المعرفة والخبرة الفنية للمراجع في العديد من الجوانب المرتبطة بتأدية تلك الخدمات، مما يساهم في تحسين أداء المراجع ويزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة[5].
- تتسم الخدمات الاستشارية بأنها خدمات غير روتينية[6]، كما يقتصر دور المراجع على مجرد تقديم النصح دون المشاركة في اتخاذ القرارات أو تنفيذ التوصيات، مما يعزز من استقلاليته[7].
- يساهم تقديم الخدمات الاستشارية في تدعيم استقلالية المراجع وزيادة مقدرته على مقاومة ضغوط إدارة المنشأة، وذلك على اعتبار أنه كلما زادت أهمية الخدمات المقدمة للعميل كلما أصبح من الصعوبة على المنشأة الاستغناء عن المراجع أو تغييره[8].
- يساهم تقديم الخدمات الاستشارية في تحسين جودة عملية المراجعة، نظراً للمعرفة الجيدة التي اكتسبها المراجع بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والصعوبات التي تحول دون نجاحها في تحقيق أهدافها[9].

---

[1] Krishnan, Jayanthi., Sami, Heibatollah., and Zhang, Yinqi., op.cit, p 112 .

[2] Knapp, Michael.(1985), op.cit, p p 208-209 .

[3] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، مرجع سابق، ص ص 34-35 .

[4] راضي، محمد سامي (1998) [1]، مرجع سابق، ص ص 267-268 .

[5] محمد، سامي حسن علي ، مرجع سابق، ص 99 .

[6] سالم، محمد يوسف، مرجع سابق، ص 78.

[7] المخادمة، أحمد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص 279 .

[8] Goldman, Arieh., and Barlev, Benzion., "The auditor-firm conflict of interest : It's implication for independence", The Accounting review , Vol.49, No.4, October 1974, p p 707-718 .

[9] بدران، سناء محمد ، مرجع سابق، ص 38 .

- أوضحت لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وكذا معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بأن تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلالية مراجع الحسابات، وقد بينت اللجنة بأن رأيها نظري بحت لا يعتمد على دراسة ميدانية، على اعتبار أن دور المراجع يقتصر على مجرد تقديم المشورة والنصح دون أن يمتد للمشاركة في اتخاذ القرارات[1].
- أوضحت دراسة Chung and Kallapur (2003) أنه لا يوجد دليل عملي على أن تقديم الخدمات الاستشارية يضعف من استقلالية مراجع الحسابات، على اعتبار أن تقديم الخدمات الاستشارية يمكن المراجع من التعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه المنشأة، مما يساهم في تحسين أداء مراجع الحسابات وجودة تنفيذ عملية المراجعة[2].

ويرى الباحث أن تقديم الخدمات الاستشارية لنفس المنشأة محل المراجعة يضعف من استقلالية مراجع الحسابات، ويؤثر سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة نظراً لما يلي:-

- يؤدي ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل تقديم الخدمات الاستشارية إلى زيادة مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على المراجع والتدخل في مهام المراجع من خلال استبعاد أو تعديل بعض اختبارات المراجعة.
- تتأثر موضوعية المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة السنوية بسبب تقييم التوصيات التي سبق اقتراحها أثناء تقديم الخدمات الاستشارية.
- ينخفض مستوى أداء مراجع الحسابات أثناء تقديم الخدمات الاستشارية، نظراً لعدم خضوعه لنفس المعايير التي تحكم أدائه أثناء تنفيذ عملية المراجعة السنوية.
- يؤدي عدم قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائه عن طريق قسم مستقل في المكتب إلى زيادة الشكوك بشأن استقلالية المراجعين.

وعلى الرغم من معارضة الباحث لقيام المراجعين بتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة، غير أنه في ظل عدم وجود معايير وتشريعات تمنع تقديم تلك الخدمات، فإن قيام المراجعين بتقديم تلك الخدمات لعملائهم يجب أن يتم وفق عدد من الضوابط من أهمها:-

- أن تتم الموافقة على تقديم الخدمات الاستشارية لإدارة المنشأة عن طريق لجنة المراجعة في المنشأة، والتي يوكل إليها دراسة طبيعة الخدمات الاستشارية، ومدى الحاجة إليها، وبما يضمن الحفاظ على استقلالية المراجع وحمايته من الضغوط التي قد تمارسها إدارة المنشأة وعدالة الأتعاب التي يتقاضاها.

---

[1] جمعة، أحمد حلمي (1999)، مرجع سابق، ص 330 .

[2] Chung, Hyeesso., and Kallapur, Sanjay., op.cit, p p 931-933 .

- أن يقتصر دور المراجعين على مجرد تقديم النصح والمشورة من خلال الرفع بالتوصيات والمقترحات دون أن يمتد إلى المشاركة في عملية اتخاذ القرارات.
- يجب أن لا تتسم الخدمات الاستشارية بالروتينية وزيادة عددها، لما قد يترتب على ذلك من نشوء علاقة اقتصادية بين المراجع والمنشأة محل المراجعة، خاصة في ظل ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل تقديم الخدمات الاستشارية إلى إجمالي إيراداته.
- يجب على المراجع الإفصاح في تقرير المراجعة عن طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة لصالح المنشأة محل المراجعة والأتعاب التي تقاضاها مقابل تقديم تلك الخدمات.
- تخصيص قسم مستقل في مكتب المراجعة يتمتع العاملون فيه بتأهيل علمي وخبرة مهنية جيدة، يوكل إليه تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، وبما يقلل من التساؤلات والشكوك التي قد تثار بشأن استقلالية مراجعي الحسابات.

المطلب التاسع : استخدام برامج المراجعة المهيكلة

أدت زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى قيام بعض تلك المكاتب بمحاولة تحسين مقدرتها التنافسية من خلال تصميم برامج مراجعة تتناسب مع طبيعة نشاط المنشآت محل المراجعة والصناعة التي تنتمي إليها، وبما يساهم في تخفيض الوقت المستغرق والتكاليف اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة.

1-9-1 مفهوم برامج المراجعة المهيكلة

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم برامج المراجعة المهيكلة، حيث عرفت على أنها "البرامج سابقة الإعداد والتجهيز والهادفة إلى تخفيض التكلفة من ناحية وتخفيض الوقت المستخدم في عملية المراجعة من ناحية أخرى"[1]. كما عرفت برامج المراجعة المهيكلة بأنها "مدخل منظم للمراجعة يتميز بالتتابع المنطقي للإجراءات وخطوات التوثيق وبوجود مجموعة من السياسات وأدوات المراجعة الشاملة والمتكاملة المصممة بهدف مساعدة المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة"[2]. وبناءً على ذلك فان برامج المراجعة المهيكلة تعبر عن الترتيب الأفضل للأفراد والسلطات والمسؤوليات، واستخدام أساليب وأدوات المراجعة التي تساعد المراجع في تحويل المدخلات إلى مخرجات. كما عرفت برامج المراجعة المهيكلة من خلال تحديد مجموعة القيود والضوابط التي تحكم أداء المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث عرفت على أنها" مدى خضوع المراجعين في أدائهم لمهام المراجعة للتوصيف والقيود الشكلية والرسمية"[3]، وذلك على

---

[1] زكي، محمد حسين، مرجع سابق، ص 93 .

[2] Cushing, Barry., and Loebbecke, James., "Comparison of audit methodologies of large accounting firms : Accounting research study", (American Accounting Association), No.26, November 1986, p 32 .

[3] Bamber, Michael., and Snowball, Doug., "An experimental study of the effect of audit structure in uncertain task environment ", The accounting review, Vol.LXIII, No.3, July 1988, p 492 .

اعتبار أن برامج المراجعة المهيكلة تمثل تحديداً لمهام المراجعة التفصيلية وأساليب تنفيذ تلك المهام والسلوك الواجب على المراجعين الالتزام به أثناء التنفيذ. كما عرفت برامج المراجعة المهيكلة على أنها" تلك المناهج التي تشتمل على برامج المراجعة سابقة الإعداد أو التجهز والتي يخضع سلوك المراجعين فيها عند أدائهم للمهام لمجموعة من القيود التي تنظم سلوك المراجع أثناء تأدية مهام المراجعة"[1]. وقد اعتمد التعريف السابق في تناول مفهوم برامج المراجعة المهيكلة على اعتبار أنها تتطلب تمتع المراجعين بمستوى عالٍ من المعرفة، بحيث يمكن اعتبار المستوى العالي للمعرفة لدى مراجعي الحسابات كبديل عن المستوى العالي من الخبرة المهنية، نظراً لأن برامج المراجعة المهيكلة تتطلب ممارسة مستوى أقل من التقدير والحكم الشخصي لمراجع الحسابات، وذلك على عكس برامج المراجعة غير المهيكلة والتي تتيح ممارسة قدر أعلى من التقدير والحكم الشخصي للمراجع.

2-9-1 أهمية استخدام برامج المراجعة المهيكلة

أدت الزيادة في المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى انخفاض مقدرة تلك المكاتب على طلب أتعاب مراجعة مرتفعة، وانخفاض مقدرتها على تحويل الزيادة في تكاليف تنفيذ عمليات المراجعة على المنشآت محل المراجعة. ونظراً لهدف مكاتب المراجعة في تقديم خدمات المراجعة لعملائها بمستوى مرتفع من الجودة، وضمان عدم التأخر في تنفيذ عملية المراجعة أو التقرير عن نتائجها، فقد اتجهت العديد من تلك المكاتب نحو استخدام برامج المراجعة المهيكلة، هدفاً منها في تخفيض الوقت اللازم للإعداد والتجهيز والتخطيط لكل عملية مراجعة على حدة، وذلك على اعتبار أن إعداد المراجع برنامج مراجعة لكل عملية مراجعة على حدة، يترتب عليه زيادة الوقت المستغرق في الإعداد والتجهيز لعملية المراجعة، وبما يساهم في ارتفاع التكاليف اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة[2].

وعلى الرغم من أهمية الخبرة المهنية في مساعدة المراجعين على إصدار أحكامهم وقراراتهم، إلا أن أهمية الخبرة تقل بالنسبة للأحكام والقرارات الروتينية، وذلك على اعتبار أن مستوى الخبرة المطلوبة لإنجاز أي مهمة يعتمد على مدى هيكلة المهمة، حيث إن مهام المراجعة المهيكلة تتطلب مستوى أقل من الخبرة المهنية لمراجعي الحسابات، وذلك على عكس المهام غير المهيكلة أو المعقدة والتي تتطلب مستويات عالية من الخبرة المهنية للأفراد القائمين بتنفيذها[3]. وترتكز الفلسفة الأساسية لإعداد برامج المراجعة المهيكلة على تصميم برنامج شامل للمراجعة

---

[1] محمد، سامي حسن على ، مرجع سابق ، ص 121.

[2] سلامة، نبيل فهمي ، مرجع سابق ، ص ص 265 ــ 273 .

[3] لطفي، أمين السيد أحمد (1995) ،" آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين – دراسة تحليلية وتطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (1)، القاهرة، 1995م، ص 1501 .

يتضمن كافة الإجراءات الواجب على المراجعين إتباعها أثناء تنفيذ مهام المراجعة، وبما يضمن تنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، ويساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتنفيذ السليم لاختباراتها والإشراف الدائم للمراجع على أداء مساعديه، والالتزام بمعايير الرقابة على جودة الأداء[1]، حيث أن استخدام برامج المراجعة المهيكلة يتضمن فرض القيود على أنشطة فريق المراجعة وسلوكياته، وذلك على اعتبار أن هيكلة برامج المراجعة يتضمن وجود مجموعة من الخطوات والقواعد والإجراءات المحددة سلفاً يتم تطبيقها بصورة ثابتة على كافة حالات المراجعة المتشابهة[2].

وقد تباينت وجهات نظر العديد من الدراسات بشأن برامج المراجعة من حيث درجة الهيكلة، حيث صنفت دراسة McDaniel(1995) برامج المراجعة من حيث درجة الهيكلة إلى مستويين هما برامج المراجعة المهيكلة وبرامج المراجعة غير المهيكلة[3]، كما صنفت دراسة Cushing and Loebbecke (1986) برامج المراجعة من حيث درجة الهيكلة إلى أربع مستويات هي برامج المراجعة المهيكلة، برامج المراجعة شبه المهيكلة، برامج المراجعة المهيكلة جزئياً، برامج المراجعة غير المهيكلة[4].

1-9-3 مزايا استخدام برامج المراجعة المهيكلة

يؤدي استخدام برامج المراجعة المهيكلة إلى تحقيق العديد من المزايا لمكتب المراجعة من أهمها :-

1- زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة والمحافظة على المقدرة التنافسية لمكتب المراجعة، وذلك لأن استخدام برامج المراجعة المهيكلة يساهم في تخفيض الوقت المستغرق أثناء تنفيذ عملية المراجعة وتخفيض التكاليف اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي تخفيض قيمة الأتعاب التي تطلبها مكاتب المراجعة.
2- تحرر المراجع من الأعمال الروتينية في المراجعة، واستبعاد الإجراءات غير الضرورية أثناء تنفيذ عملية المراجعة[5].
3- خفض احتمالات حدوث الأخطاء وتحسين مستوى أداء المراجعين لمهامهم، وتحقيق الاتساق بين قرارات وأحكام المراجعين[6].

---

[1] زكي، محمد حسين ، مرجع سابق ، ص 93.

[2] عيسى، سمير كامل ،" أثر هيكل فريق المراجعة ومستوى الخبرة على الضغط والرضا الوظيفي وأداء أعضاء الفريق – دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، عدد (2)، الإسكندرية، سبتمبر 1999م ، ص 432.

[3] McDaniel, Linda., " The effects of time pressure and audit program structure on audit performance", Journal of accounting research, Vol.28, No.2, Autumn 1990, p p 269-279 .

[4] Cushing, Barry., and Loebbecke, James., op.cit, p p32-45 .

[5] محمد، سامي حسن علي ، مرجع سابق ، ص 123 .

[6] زكي، محمد حسين ، مرجع سابق ، ص 93 .

وعلى الرغم من المزايا التي يحققها استخدام برامج المراجعة المهيكلة، إلاَّ أن هناك بعض الانتقادات التي وجهت لاستخدام البرامج المهيكلة، حيث إن برامج المراجعة المصممة لمراجعة منشآت تتسم بتعقيدها قد لا تتناسب عند استخدامها في مراجعة منشآت أقل تعقيداً أو تطبيقها على المنشآت محل المراجعة الأقل عرضة للمخاطر، وذلك لأن تطبيق برامج المراجعة المهيكلة عند مراجعة بعض المنشآت صغيرة الحجم أو الأقل عرضة للمخاطر يترتب عليه بذل مستوى جهد يزيد عن مستوى الجهد الذي يتطلبه تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف تنفيذ عملية المراجعة.

4-9-1 تأثير استخدام برامج المراجعة المهيكلة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

على الرغم من أن دراسة (1991) Knapp اتسمت بالحياد، حيث لم تؤكد أو تنفي ارتباط جودة المراجعة باستخدام برامج المراجعة المهيكلة بالمقارنة مع برامج المراجعة غير المهيكلة[1]، إلا أن نتائج بعض الدراسات توصلت إلى أن استخدام برامج المراجعة المهيكلة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة عملية المراجعة، خاصة في ظل اشتمال تلك البرامج على كافة الإجراءات الواجب تنفيذها والتي تترك للمراجع حرية اختيار حجم اختبارات المراجعة المناسبة في ضوء نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل المراجعة[2].
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تخفيض احتمالات حدوث الأخطاء أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يحسن من جودة تنفيذ عملية المراجعة[3].
- يساهم استخدام برامج المراجعة المعدة سلفاً وسلامة تطبيقها في زيادة مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية[4].
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين معدلات أداء مراجعي الحسابات[5]، ويقلل من الاختلاف والتباين بين قراراتهم وأحكامهم أثناء تنفيذ عمليات المراجعة[6].

ويؤيد الباحث وجود علاقة إيجابية بين استخدام المراجعين لبرامج المراجعة المهيكلة وجودة تنفيذ عملية المراجعة نظراً لما يلي :-

---

[1] Knapp, Michael. (1991) , "Factors that audit committee members use as surrogate for audit quality ", Auditing: A journal of practice and theory, Vol.10, No.1, Spring 1991, p 48 .

[2] سلامة، نبيل فهمي ، مرجع سابق ، ص 290.

[3] زكي، محمد حسين ، مرجع سابق ، ص 93.

[4] McDaniel, Linda., op.cit, p p 282-283 .

[5] صبيحي، محمد حسني عبدالجليل ، مرجع سابق، ص 38.

[6] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق ، ص ص 128ـ 129 .

- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين أداء مراجعي الحسابات المعينين حديثاً ذوي الخبرة المهنية المحدودة.
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين أداء مكاتب المراجعة المتخصصة في نشاط عدد من المنشآت التي تنتمي إلى الصناعة ذاتها، مما يزيد من مقدرة المراجعين على تحسين أساليب تنفيذ عملية المراجعة وتلافي جوانب القصور فيها مستقبلاً.
- يوفر استخدام برامج المراجعة المهيكلة الدليل على التزام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة، وذلك من خلال التحديد الواضح لطبيعة الإجراءات الواجب تنفيذها خلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، مما يزيد من مقدرة المراجع على التنبؤ باحتمالات تضمن القوائم المالية لأخطاء حذف أو تحريفات جوهرية، ويزيد من المقدرة على اكتشافها والتقرير عنها.
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحقيق الاتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات وتقليل احتمالات الاختلاف بين آرائهم، مما يحسن من مستوى أدائهم، وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في زيادة مقدرة المراجع في الإشراف على أداء مساعديه، وتحديد نسبة العمل المنجز في برنامج المراجعة.

المطلب العاشر : نظام الاتصال في مكتب المراجعة

يعد نظام الاتصال الفعال من العناصر الأساسية لضمان نجاح المنشآت في تحقيق أهدافها، والذي يتم من خلاله إبلاغ سياسات وخطط الإدارة إلى العاملين فيها، وتمكين العاملين في تلك المنشآت من الرفع بالصعوبات التي تواجههم أثناء تنفيذ مهامهم إلى الإدارة العليا، والرفع بالتوصيات الملائمة لحل تلك المشكلات، وبما يساعد في تحقيق أهداف المنشآت.

1-10-1 مفهوم الاتصال وأهميته

يعرف الاتصال بصفة عامة على أنه " عملية التفاعل التي تحدث عندما يحول شخص أو جهة ما رسالة ويستجيب لها طرف آخر بشكل يرضي الشخص المرسل"[1]. وعليه فإن الاتصال وفق التعريف السابق يمثل عملية تفاعل وتأثير متبادل بين المرسل والمستقبل تبعاً للرسالة المرسلة، أي أن عملية الاتصال تتمثل في إيجاد حلقة وصل بين مختلف الأجهزة الفرعية داخل التنظيم من جهة، وبين الأجهزة الفرعية والتنظيم الكلي من جهة أخرى. كما عرف مفهوم الاتصال على أنه " إنتاج وتبادل وتخزين الأفكار والمعلومات والأخبار بين طرفين أو أكثر بغرض تناول قضية معينة وتحقيق أهداف مشتركة محددة"[2]. أما الاتصال في المراجعة فقد عرف على أنه

---

[1] القريوني، محمد قاسم، " مبادئ الإدارة النظريات والعمليات والوظائف"، (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2001م)، ص 309 .

[2] أبو بكر، مصطفى محمود، " دليل المدير المعاصر .الوظائف-الأدوار-المهارات-الصفات"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001م)، ص 387 .

"مقدرة المراجعين على العمل الجماعي كفريق متكامل نحو تحقيق أهداف المؤسسة التي ينتمون إليها، وذلك من خلال إرسال البيانات والمعلومات إلى مستوى إداري آخر – أو على نفس المستوى– واستقبال البيانات والمعلومات الواردة منهم"[1].

ويقاس نظام الاتصال بنوع وأسلوب الاتصال والذي يتطلب وجود نظام اتصال شامل على مستوى مكتب المراجعة، يتم من خلاله إبلاغ الأفراد بالمعلومات المتعلقة بخطط وسياسات وأهداف مكتب المراجعة، وأساليب العمل والمعايير والقواعد التي تحكم سلوك الأفراد أثناء تنفيذ مهامهم. كما يجب التأكيد على أهمية وجود نظام اتصال جزئي داخل مكتب المراجعة، من خلال إيجاد اتصال دائم بين شريك المراجعة المكلف بالإشراف على عملية المراجعة والمراجعين المساعدين، يقوم من خلاله المشرف بإبلاغ مساعديه بالتعليمات الصادرة من المستويات الإدارية العليا والأساليب الحديثة في إنجاز عمليات المراجعة ومناقشة أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات وأساليب معالجتها[2]. ويعد نظام الاتصال في مكتب المراجعة من العوامل التي تساهم في توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب وبما يضمن حسن استخدامها، وذلك على اعتبار أن توفر المعلومات لدى مستوى إداري معين دون وجود قنوات اتصال ملائمة لنقلها إلى المستويات الإدارية الأخرى في مكتب المراجعة، لا يحقق أي فائدة منها ما لم يتم إبلاغها عبر قنوات الاتصال المختلفة داخل الهيكل التنظيمي، وبما يساهم في حسن استخدامها وتعظيم الفائدة منها، مع التأكيد على أن نجاح نظام الاتصال داخل مكتب المراجعة يعتمد على مدى الدقة والوضوح للبيانات والمعلومات والتوقيت المناسب لإيصال تلك البيانات عبر قنوات الاتصال داخل الهيكل التنظيمي في مكتب المراجعة[3].

1-10-2 أهداف الاتصال

يقوم نظام الاتصال على نقل وتبادل المعلومات بين الأفراد والجماعات بهدف التأثير في سلوكهم وتوجيههم نحو تحقيق الأهداف المرسومة، حيث يساهم نظام الاتصال في تمكين الرؤساء والمشرفين من ممارسة وظائفهم في التوجيه والإشراف والتدريب بشكل فعال. وبصفة عامة فإن أهداف الاتصال في المراجعة تصنف إلى أهداف وظيفية وأهداف توجيهية، فالأهداف الوظيفية تختص بإبلاغ المراجعين بالأهداف المرسومة، في حين تختص الأهداف التوجيهية إبلاغ

---

[1] زكي، محمد حسين، مرجع سابق، ص 86 .

[2] علي، عبدالوهاب نصر (1994)، " تأثير بيئة العمل الداخلية على دوافع وأداء مراجعي (مراقبي) الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات. دراسة انتقاديه وميدانية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد(2)، الإسكندرية، 1994م، ص 192 .

[3] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص ص 153-154 .

المراجعين بالأساليب والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف[1]، وعليه يمكن القول بـــأن أهداف الاتصال في المراجعة تتلخص فيما يلي:-

- تحسين أساليب تنفيذ عملية المراجعة، سواءً عند التخطيط لمهـــام المراجعـــة أو أثنـــاء تنفيـــذ اختباراتها، من خلال توفير المعلومات الملائمة والكافية لمختلف المراجعين المكلفـــين بتنفيـــذ عملية المراجعة.
- تمكين المراجعين من التعرف على الأهداف والغايات المرســـومة والأســـاليب والإجـــراءات المستخدمة في تحقيقها.
- متابعة أداء المراجعين المساعدين والتعرف على الصعوبات التي تحول دون نجاحهم في تنفيذ مهام المراجعة وأساليب معالجتها.

1-10-3 أساليب الاتصال

يساهم نظام الاتصال الجيد في تحسين أساليب نقل وتبادل المعلومات والبرامج والمقترحـــات من خلال القنوات الرسمية داخل الهيكل التنظيمي كما يلي[2]:-

- نقل التعليمات والتوجيهات والخطط والبرامج وأساليب تنفيذ المهام من المـــستويات الإداريـــة العليا في الهيكل التنظيمي لمكتب المراجعة إلى المستويات الإدارية التنفيذية.
- نقل النتائج المترتبة على تنفيذ المهام والصعوبات والمقترحات من المستويات الإدارية التنفيذية إلى المستويات الإدارية العليا.
- تبادل البيانات والمعلومات في نفس المستوى الإداري بين الإدارات والأقسام المختلفـــة داخـــل الهيكل التنظيمي.

ويرى الباحث إمكانية تحسين أساليب الاتصال في مكتب المراجعة من خلال ما يلي:-

- عقد اللقاءات الدورية بين شركاء ومديري المراجعة والمراجعين في المكتب، والتي يـــتم مـــن خلالها إبلاغ المراجعين بخطط وأهداف مكتب المراجعة، والسياسات والإجـــراءات الواجـــب إتباعها في سبيل تحسين أساليب تنفيذ عمليات المراجعة.
- عقد اللقاءات الدورية لمناقشة الصعوبات التي تعترض المراجعين أثناء تنفيذ مهـــام المراجعـــة واقتراح الإجراءات المناسبة لمعالجتها.
- عقد الدورات التدريبية بصورة دورية بما يساهم في تعريف المراجعين بالإضافات والتعديلات في معايير المراجعة، وأساليب تنفيذ عمليات المراجعة، وبمـــا يحـــسن مـــن مـــستويات أداء المراجعين لمهامهم.

---

[1] الشرقاوي، علي، " العملية الإدارية وظائف المديرين"، (الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002م)، ص 424 .

[2] زكي، محمد حسين، مرجع سابق، ص ص 85-86 .

4-10-1 تأثير نظام الاتصال على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

يرى الباحث أن وجود قنوات اتصال جيدة في مكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- تعميق روح الانتماء إلى مكتب المراجعة، من خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ المهام، والتأكيد على دور المراجعين في المساهمة في تحقيق الأهداف العامة للمكتب.
- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إبلاغ المراجعين بالتعليمات والتوجيهات وأساليب تنفيذ المهام، وتعريفهم بالتعديلات والإضافات في معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يحسن من أداء المراجعين، ويساهم في تخفيض الوقت المستغرق في تنفيذ عمليات المراجعة وبالتالي تخفيض تكاليف تنفيذها.
- التعرف على أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات وعقد الدورات التدريبية المتخصصة التي تساعد في تحسين مستويات أدائهم.
- إيجاد وسيلة مناسبة لتحقيق المشاركة الفاعلة بين مراجعي الحسابات من خلال عقد الدورات التدريبية، وبما يكفل تبادل المعلومات والخبرات بين المراجعين والشركاء والمدراء في مكتب المراجعة.

المبحث الثاني : متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة

لا يقتصر التأثير على أداء مراجعي الحسابات في مجموعة المتغيرات المرتبطة بمكاتب المراجعة فحسب، حيث يتأثر أداء مراجعي الحسابات بمجموعة المتغيرات التي ترتبط بالمنشآت محل المراجعة، والتي من أهمها ما يلي:-

- حجم المنشأة محل المراجعة.
- مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة.
- استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات والتقرير عن نتائجها.
- كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

وفيما يلي نتناول المتغيرات السابقة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات كما يلي :-

المطلب الأول : حجم المنشأة محل المراجعة

تسعى المنشأة محل المراجعة إلى إضفاء الثقة على قوائمها المالية من خلال الارتباط بمراجع خارجي، يقوم بمراجعة حساباتها وإبداء رأيه بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة، مما يزيد من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في محتويات تلك القوائم. ويعد حجم المنشأة محل المراجعة من المتغيرات ذات التأثير الهام على جودة أداء مراجعي الحسابات، من خلال تأثيره على مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وطبيعة الاختبارات التي يتم تنفيذها والنتائج التي يتم التوصل إليها.

2-1-1 العلاقة بين حجم المنشأة ومستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة

يختلف مستوى الجهد الذي يبذله المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة باختلاف حجم المنشاة محل المراجعة، فالمنشآت محل المراجعة صغيرة الحجم، والتي تنفذ عدد محدود من التعاقدات والصفقات، وتتعامل مع عدد محدود من العملاء تتسم عادة بمحدودية الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية، ولذلك يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة بما يتلائم مع حجم تعاملاتها والمسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها، حيث يقوم المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة، وفحص نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ اختبارات المراجعة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمكنه من تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها، وتزيد من مقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية. ويزداد مستوى الجهد الذي يبذله المراجع عند الارتباط بإحدى المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم، والتي تتسم بزيادة حجم تعاقداتها وزيادة عملياتها المالية، وتعدد الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية المنشورة، وذلك من خلال التخصيص الجيد للمراجعين المساعدين على مهام المراجعة المختلفة في ضوء خبرتهم المهنية

بطبيعة نشاط المنشاة والصناعة التي تنتمي إليها، وتخصيص فترة زمنية كافية لتمكين المراجعين من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من مقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية في ضوء نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة. ولذلك فإن على المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة مراعاة الجوانب التالية[1]:-

1- تمييز المنشآت محل المراجعة من حيث حجمها، حيث تتسم المنشآت كبيرة الحجم بكبر حجم تعاملاتها، وخضوع عملياتها وتصرفاتها لرقابة وإشراف العديد من المستويات الإدارية مثل لجان المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة، كما تتسم المنشآت كبيرة الحجم بتعدد الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والجهات الحكومية والمؤسسات التمويلية وحملة السندات وغيرهم، مما يتطلب من المراجع زيادة مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وبما يساهم في إضفاء الثقة على القوائم المالية ويزيد من اعتماد مختلف الأطراف على تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية أو التمويلية المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

2- التعرف على طبيعة نشاط المنشاة والصناعة التي تنتمي إليها، حيث تختلف الاختبارات التي ينفذها المراجع عند مراجعة حسابات منشأة تجارية عن الاختبارات المنفذة عند مراجعة منشأة صناعية أو شركة ائتمانية، ولذلك فإن التعرف على مختلف الجوانب المرتبطة بنشاط المنشأة يمكن المراجع من التقييم السليم للمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة، ويزيد من مقدرته على التنبؤ بالأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، وبما يزيد من مقدرة المراجع على تنفيذ اختبارات المراجعة التي تساعد في اكتشاف تلك التحريفات والتقرير عنها.

وعادة ما تسعى المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، هدفاً منها في إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وزيادة مقدرتها على تحويل المزيد من المدخرات التي في حوزة حملة الأسهم وتوفير الموارد المالية اللازمة لتمويل أنشطتها[2].

2-1-2 العلاقة بين حجم المنشأة محل المراجعة والمسؤولية القانونية لمراجع الحسابات

ترتبط المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات باحتمالات فشل عملية المراجعة، نتيجة عدم فعالية الاختبارات التي تم تنفيذها في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية. وعادةً ما يكون مراجعو حسابات المنشآت كبيرة الحجم أكثر عرضة للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يزيد من حجم الخسائر التي يتحملها

---

[1] زكي، محمد حسين، مرجع سابق، ص ص 133 - 134.

[2] Chow, Chee., op.cit , p p 272-277 .

المراجعون مقابل مصاريف التقاضي والمبالغ المدفوعة لتعويض المنشأة محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، خاصة في ظل ثبوت إهمال المراجع وعدم بذل العناية المهنية بما يتلائم مع طبيعة نشاط المنشأة ومستوى المخاطر المرتبطة بها، نظراً لما تتسم به المنشآت كبيرة الحجم من تنوع الأنشطة التي تمارسها وتعقد أنظمتها الرقابية والتشغيلية مما يتطلب من المراجعين بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة[1]، وتخفيض احتمالات التعرض للتقاضي من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وتقييم سلامة نظام الرقابة الداخلية، والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، وقضاء فترة زمنية أطول في تنفيذ عملية المراجعة، والتخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة المختلفة وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تساهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها، وبما يزيد من مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية[2]. ولذلك فإن ارتباط المراجع بمنشأة كبيرة الحجم يتطلب استخداماً أكثر للموارد على اعتبار وجود علاقة إيجابية بين حجم المنشأة محل المراجعة وكمية الموارد المستخدمة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، نظراً لطبيعة العلاقة الإيجابية بين حجم المنشأة محل المراجعة وحجم الضرر الذي قد يلحق بالمراجع نتيجة الفشل في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، مما يزيد من احتمالات إصدار المراجع تقريراً يتضمن رأياً متحفظاً، غير أن احتمال إبداء المراجع لرأي متحفظ قد يتضاءل كلما كبر حجم المنشأة محل المراجعة، نظراً لارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع، مما يزيد من مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على المراجع ويقلل من احتمالات إصدار المراجع لتقرير يتضمن رأياً متحفظاً، حفاظاً على الأتعاب المرتفعة التي يتقاضاها[3].

وتربط العديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية بين حجم المنشأة محل المراجعة واحتمالات فقدان المراجعين لاستقلاليتهم، على اعتبار أن مراجعي حسابات المنشآت كبيرة الحجم يكونون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتهم، نظراً لزيادة مقدرة تلك المنشآت على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على مراجعي حساباتها في ظل ارتفاع المنافسة بين مكاتب المراجعة وزيادة احتمالات تغيير المراجع[4]، خاصة في ظل ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع من المنشأة، مما يزيد من مقدرتها في التأثير على استقلاليته[5]، ومستوى أدائه وبما يضمن مسايرة

---

[1] زين، علي أحمد (1991) [2]، " دراسة تحليلية لمشاكل التقاضي في مجال الممارسة المهنية للمراجعين الخارجيين"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عدد (5)، المنصورة، 1991م، ص 389 .

[2] Deis, Donald., and Giroux, gary., op.cit, p p 472- 474.

[3] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص ص170–171 .

[4] صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، مرجع سابق، ص 32.

[5] سيدي، عمر محمد ، مرجع سابق ، ص ص 164– 166.

المراجع لرغبات إدارة المنشأة، والتي تكون مقدرتها على تغيير مراجع حساباتها الحالي بمراجع حسابات آخر أكبر من مقدرة المراجع على تعويض النقص الذي قد يحدث في إيرادات المراجعة نتيجة فقدان المنشأة محل المراجعة، مما يزيد من مقدرة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع والتدخل في مهامه أثناء التخطيط لعملية المراجعة وتقييد نطاق عمل المراجع والحد من حريته أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة، مما يقلل من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، ويزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

2-1-3 مؤشرات قياس حجم المنشأة محل المراجعة

توصلت العديد من الدراسات إلى وجود عددٍ من المؤشرات الفرعية التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المنشاة محل المراجعة، حيث توصلت دراسة زكي (2001) إلى عدد من المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس حجم المنشأة محل المراجعة أهمها[1]:-

أ- القيمة الإجمالية للاستثمارات بالمنشأة محل المراجعة.
ب- قيمة المبيعات السنوية للمنشأة محل المراجعة.
ج- عدد العاملين بالمنشأة محل المراجعة.
د- عدد الفروع المحلية والخارجية للمنشأة محل المراجعة.
ه- عدد مراجعي الحسابات الذين ترتبط بهم المنشأة محل المراجعة.
و- عدد خطوط الإنتاج وتطور أساليبه، وعدد السلع المنتجة في المنشأة محل المراجعة.

كما حددت دراسة سامي حسن (2003) عدداً من المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس حجم المنشأة محل المراجعة والتي تتمثل فيما يلي[2] :-

أ- إجمالي القيمة الدفترية للأصول.
ب- إجمالي قيمة الإيرادات من المبيعات.
ج- عدد العاملين في المنشأة.

كما توصلت دراسة عمر سيدي (2005) إلى عدد من المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس حجم المنشأة محل المراجعة من أهمها[3]:-

أ- إجمالي قيمة المبيعات.
ب- صافي الربح قبل الضرائب.
ج- إجمالي قيمة أصول المنشأة .

---

[1] زكي، محمد حسين ، مرجع سابق، ص 135.
[2] محمد، سامي حسن على ، مراجع سابق، ص 183.
[3] سيدي، عمر محمد ، مرجع سابق ، ص 168.

في حين اعتبرت دراسة مجاهد (2001) أن التعبير عن حجم المنشأة محل المراجعة يتم عادة باستخدام إجمالي أصول المنشأة في نهاية السنة المالية[1].

2-1-4 تأثير حجم المنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تباينت نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير حجم المنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات كما يلي:-

الاتجاه الأول : يساهم كبر حجم المنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- أن المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم تكون أكثر حرصاً على إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية، وبالتالي فإنها تحاول تذليل كافة الصعوبات أمام المراجع، مما يمكنه من تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة[2].
- يساهم كبر حجم المنشأة محل المراجعة في تحسين أداء مراجعي الحسابات، نظراً لما تمتلكه المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم من خبرات فنية عالية، ونظم رقابة داخلية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة تساهم في مجملها في التقليل من احتمالات حدوث الأخطاء في العمليات المالية للمنشأة، وبالتالي تخفيض احتمالات احتواء القوائم المالية للمنشأة على أخطاء حذف وتحريفات جوهرية[3].

الاتجاه الثاني : يؤدي كبر حجم المنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- يؤدي كبر حجم المنشأة محل المراجعة في ظل ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع إلى زيادة مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على مراجع حساباتها، مما يزيد من احتمالات فقدان المراجع لاستقلاليته ويؤثر سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة[4].
- تزداد مقدرة المنشآت كبيرة الحجم على ممارسة الضغوط على المراجعين، نظراً لارتفاع قيمة الأتعاب التي تدفعها تلك المنشآت لمراجعي حساباتها، حيث ترغب تلك المنشآت في التدخل في أداء المراجعين من خلال تقييد نطاق عمل المراجعين والحد من مقدرتهم على التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، بهدف زيادة احتمالات إصدار تقرير مراجعة يتضمن رأياً إيجابياً

---

[1] مجاهد، إيمان أحمد أمين، مرجع سابق، ص 277.

[2] Francis, Jere., and Wilson, Earl., " Auditor changes : A joint tests of theories relating to agency costs and auditor differentiation", The Accounting review, Vol .lxiii, No.4, October 1988, p p 663-664 .

[3] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق ، ص ص 183- 184.

[4] Knapp, Michael. (1985), op.cit, p 204 .

بشأن قوائمها المالية، وبما يساهم في زيادة اعتماد مختلف الأطراف على المعلومات المالية التي تتضمنها تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية أو التمويلية المرتبطة بالمنشأة[1].

- توصلت دراسة Mckeown, Mutchler, and Hopwood (1991) إلى أن المنشآت محل المراجعة التي أعلنت إفلاسها ولم تتضمن تقارير المراجعين بشأنها آراء متحفظة، كانت أكبر من حيث الحجم من المنشآت التي أعلنت إفلاسها وسبق أن أصدر المراجعون بشأنها تقارير مراجعة تتضمن آراء متحفظة، مما يشير وفق الدراسة إلى دور حجم المنشأة محل المراجعة في التأثير على أداء مراجع الحسابات ونوع الرأي الذي يصدره بشأن القوائم المالية للمنشأة، على اعتبار أن المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم تمارس قدراً أعلى من الضغوط على مراجعي حساباتها[2].

ويرى الباحث أن كبر حجم المنشأة محل المراجعة لا يؤثر سلباً على جودة تنفيذ عملية المراجعة، بل على العكس يساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة نظراً لما يلي:-

- يساهم كبر حجم المنشأة محل المراجعة في زيادة حرص المراجع على الالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة، سواء عند التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أو أثناء تنفيذ اختباراتها أو التقرير عن نتائجها، من خلال التخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة المختلفة وتحديد الفترة الزمنية الكافية لتنفيذ عملية المراجعة، وتنفيذ اختبارات المراجعة في ضوء نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، وجمع أدلة الإثبات الكافية، والتي تساهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها وتزيد من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، مما يساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات ويزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.
- خضوع مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات المنشآت كبيرة الحجم التي يتم تداول أوراقها المالية في البورصة لبرنامج فحص النظير، مما يزيد من حرص تلك المكاتب على الالتزام بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، والالتزام بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تمكنها من التحقق من مدى التزام المراجعين بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.
- تلتزم المنشآت كبيرة الحجم في العديد من البلدان بتشكيل لجان المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، والتي توكل إليها مهام الرقابة على عمليات التقرير المالي، ودراسة

---

[1] سالم، محمد يوسف، مرجع سابق، ص 75 .

[2] Mckeown, James., Mutchler, Jane., and Hopwood, William., " Towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies", Auditing: A journal of practice and theory, Vol.10, supplement 1991, p p 9-11 .

وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتعرف على نقاط الضعف فيه ومعالجتها، مما يحقق رقابة أفضل على العمليات المالية للمنشأة. كما يساهم تشكيل لجان المراجعة في تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات والتقليل من مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجعين، مما يحسن مستويات أدائهم.

- تسعى المنشآت عموماً من خلال ارتباطها بمراجعي الحسابات إلى إضفاء الثقة على قوائمها المالية المنشورة، غير أن المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم تكون أكثر حرصاً على إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية، نظراً لاتساع قاعدة المتعاملين معها وتعدد الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية، وزيادة احتياجاتها من الموارد المالية اللازمة لتمويل أنشطتها، مما يزيد من حرص تلك المنشآت في الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة وتمكين مراجعي حساباتها من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من درجة التأكد باكتشاف حالات الخطأ والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية وبما يساهم في زيادة فعالية نتائج عمليات المراجعة.
- ترتبط أسعار أسهم المنشآت في سوق الأوراق المالية بطبيعة الرأي الذي يصدره المراجعون بشأن القوائم المالية للمنشآت، مما يزيد من حرص المنشآت، خاصة تلك التي ترتفع حجم تداولاتها في سوق الأوراق المالية إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، من خلال تقديم كافة التسهيلات لمراجعي حساباتها، بهدف إضفاء الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وبما يساهم في الوصول بأسعار أسهم تلك المنشآت في البورصة إلى أعلى مستوياتها.

المطلب الثاني : مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة

تعمل المنشأة في بيئة تتسم بارتفاع درجة المخاطر، سواءً المخاطر الناجمة عن مشاكل التمويل أو المخاطر الناجمة عن عدم نزاهة إدارة المنشأة، وما يترتب عليها من سوء استخدام مواردها، أو المخاطر الناجمة عن ارتفاع حدة المنافسة بين المنشآت واحتمال فقدان المنشأة لجزء من حصتها السوقية، أو المخاطر الناجمة عن التطورات التكنولوجية وما يترتب عليها من تقادم المنتجات، وغيرها من المخاطر التي تعترض نشاط المنشأة وتؤثر على مقدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها. ولذلك فإن ارتفاع المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة تضع أمام المراجع تحديات كبيرة بشأن فهم وإدراك طبيعة تلك المخاطر، وسلامة تقييمها، والآثار المترتبة عليها والإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

2-2-1 أهمية التعرف على المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة

يعد التعرف على المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة من الأمور التي يوليها المراجع عناية هامة خلال جميع مراحل عملية المراجعة، نظراً لأن إهمال المراجع وعدم بذل

العناية المهنية الواجبة بما يتناسب مع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة وإصدار تقرير مراجعة لا يتوافق مع حقيقة المركز المالي للمنشأة يزيد من احتمالات تعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة[1]. ولذلك فإن إدراك المراجع بارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة يؤثر في قرار قبول الارتباط بالمنشأة أو الانسحاب من الارتباط خلال فترة المراجعة في حالة عدم قيام إدارة المنشأة باتخاذ الإجراءات الكفيلة بتخفيض تلك المخاطر.

وتزداد المسؤولية القانونية التي يتعرض لها مراجع الحسابات بزيادة مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة، خاصة في ظل زيادة اعتماد المنشأة محل المراجعة على الأسواق المالية في الحصول على احتياجاتها التمويلية. وقد أكدت دوائر القضاء في الولايات المتحدة الأمريكية في قضية Ultramars V.Touche على مسؤولية مراجعي الحسابات في تزويد المستثمرين في المنشأة محل المراجعة بمعلومات مالية كافية بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمنشأة، وذلك في الدعوى التي رفعها الدائنون على مراجعي الحسابات بتهمة الإهمال والخداع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما ترتب عليه إرساء حق الطرف الثالث في مقاضاة المراجع نتيجة الإهمال الجسيم في أداء مهام المراجعة[2]. ويمكن للمراجع التعرف على المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة من خلال اللقاءات المتكررة مع إدارة المنشأة والزيارات التي يقوم بها لفروع المنشأة ومراكز الإنتاج فيها، كما يمكن للمراجع التعرف على بعض الجوانب المرتبطة بمخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة من خلال ما يلي[3]:-

- الإطلاع على القوائم المالية للمنشأة لفترات مالية متوالية.
- الاتصال بالمراجع السابق للمنشأة بعد الحصول على موافقة إدارة المنشأة.
- الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، لما قد تتضمنه من مناقشة لعدد من الموضوعات ذات الصلة بالمخاطر التي تعترض نشاط المنشأة.
- مناقشة خطط التمويل مع إدارة المنشأة.
- استخدام النسب المالية والإجراءات التحليلية الأخرى لتحليل القوائم المالية والتعرف على مدى وجود صعوبات مالية.
- فحص قوائم التدفقات النقدية لعدد من السنوات لدراسة اتجاهات التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الفعلية والمتوقعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.
- الاتصال بالجهات التي تتعامل مع المنشأة مثل البنوك، والاتصال بالمستشار القانوني للمنشأة.

---

[1] Geiger, Marshall., and Rama, Dasaratha., "audit firm size and going-concern reporting accuracy", Accounting horizons, Vol.20, No.1, March 2006, p p 2-3 .

[2] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص ص 39-40.

[3] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 339.

وترتبط مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة بالمنشأة ذاتها، حيث لا يكون المراجع متسبباً أو متحكماً فيها، وإنما يعود هذا النوع من المخاطر إلى طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة محل المراجعة، والصعوبات التسويقية أو التمويلية التي تواجهها[1]. وقد أكدت معايير المراجعة الدولية على ضرورة التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة والتعرف على المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة وتقييمها بدقة، وبما يمكن من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تساهم في تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول، حيث أوضح الإرشادان رقم (47)، (82) الصادران عام 1983، 1997م على التوالي عن مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ضرورة استجابة مراجعي الحسابات للمخاطر، من خلال التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، وزيادة الفترة الزمنية التي يمضيها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة، وتعديل طبيعة ونطاق وتوقيت تنفيذ اختبارات المراجعة تبعاً لنتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وبما يساهم في تخفيض احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية إلى أدنى مستوياتها، وبما يوفر الحماية للمراجع من التعرض للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة[2].

2-2-2 مؤشرات قياس المخاطر المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة

تؤدي زيادة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة إلى التأثير على مقدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها وسداد التزاماتها، ولذلك فإن على مراجع الحسابات دراسة وتقييم تلك المخاطر والتي من أهمها:-

1. المخاطر المالية، وتتمثل تلك المخاطر في مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على مواجهة التزاماتها الناجمة عن القروض والديون بسبب وجود رافعة مالية كبيرة[*]، وعجز المنشأة على توفير الموارد المالية عن طريق زيادة رأسمالها أو الاقتراض[3]، وتتمثل أهم المؤشرات المستخدمة في قياس المخاطر المالية فيما يلي[4]:-
   - ارتفاع صافي قيمة الالتزامات الثابتة والمتداولة.
   - اقتراب آجال استحقاق القروض دون وجود توقعات حقيقية لسدادها.
   - ارتفاع الخسائر التشغيلية من سنة لأخرى.
   - عجز المنشأة محل المراجعة على سداد مستحقات دائنيها في تواريخ استحقاقها.

---

[1] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 190 .

[2] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص 211 .

[*] تقاس الرافعة المالية من خلال إجمالي قيمة الالتزامات طويلة الأجل إلى إجمالي قيمة الأصول.

[3] لطفي، أمين السيد أحمد (1992)، " أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين"، (القاهرة،مكتبة النهضة العربية، 1992م)، ص ص 277- 279.

[4] دياب، محمد عبدالقادر، مرجع سابق، ص 207 .

- التأخر أو التوقف عن سداد توزيعات الأرباح.
- عدم المقدرة على توفير الموارد المالية اللازمة للتوسع في الخطوط الإنتاجية أو لأغراض تنفيذ استثمارات رئيسية أخرى.

2. مخاطر التشغيل، وتتمثل في المخاطر الناجمة عن التقلبات أو التغير في الأرباح أو السيولة أو كليهما بشكل غير مقبول في المستقبل، نتيجة لأسباب ترتبط بطبيعة البيئة التشغيلية المحيطة بالمنشأة، مثل الاعتماد على الخدمات أو المنتجات الموسمية ذات المخاطر المرتفعة[1]. كما ترتبط مخاطر التشغيل بدرجة استقرار العمليات في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، ومعدل التطور التكنولوجي في الصناعة، حيث تؤدي التطورات التكنولوجية السريعة في صناعة المنشأة إلى زيادة المخاطر الكامنة الناجمة عن تقادم المخزون من الآلات والمعدات وأجهزة وبرامج الكمبيوتر[2]. وتتمثل أهم المؤشرات المستخدمة في قياس مخاطر التشغيل فيما يلي[3]:-
   - فقدان مدراء رئيسيين، وعدم توافر الأشخاص المناسبين لشغل الوظائف الإدارية العليا.
   - فقدان سوق تسويق رئيسية أو حق امتياز أو مورد رئيسي.
   - نقص حاد في مستلزمات التشغيل واستغناء متكرر عن العاملين في المنشأة.
3. مخاطر المنشأة، ويرتبط هذا النوع من المخاطر بالمنشأة ذاتها والتي من أهمها[4]:-
   - طبيعة النشاط الذي تزاوله المنشأة محل المراجعة.
   - أمانة ونزاهة إدارة المنشأة.
   - دوافع وحوافز العميل تجاه التعامل مع شروط عقود القروض والمكافآت السنوية لأعضاء مجلس الإدارة.
   - قابلية الحساب للاختلاس والسرقة.
   - قيمة أرصدة الحسابات، حيث تكون الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة أكثر عرضة للخطأ والتحريف مقارنة بالحسابات التي تكون أرصدتها صغيرة.
   - وجود بعض العمليات المالية غير الروتينية مثل العمليات الناجمة عن بيع الأصول والإجراءات المحاسبية لتسجيلها.
   - طرق تحديد قيمة أرصدة الحسابات، حيث أن الحسابات التي تعتمد على التقدير مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وقيمة المخزون المتقادم تكون أكثر عرضة للأخطاء.

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد(1992)، ص ص 277-279.

[2] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 340 .

[3] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص 167.

[4] البديوي، منصور أحمد، شحاته، شحاته السيد، مرجع سابق، ص ص 120 – 126 .

ويتطلب وجود عدد من المؤشرات التي تعكس ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة قيام المراجع بدراسة وتقييم تلك المخاطر باستخدام عدد من الأساليب أهمها:-

1) دراسة تطورات الربحية، نظراً لأن تحقيق أرباح بمعدلات متنامية يعد الهدف الذي تسعى المنشآت إلى تحقيقه باعتباره الضمان الأساسي لقدرتها على الوفاء بالتزاماتها والاستمرار في مزاولة نشاطها، ولذلك يجب على المراجع تقييم ربحية المنشأة خلال عدد من السنوات المتوالية، حيث إن انخفاض أرباح المنشأة من سنة لأخرى أو تحقيق خسائر متوالية يشير إلى وجود بعض المخاطر التي تزيد من احتمالات فشل المنشأة، مما يوجب على المراجع التعرف على مسبباتها وتحديدها بدقة، والإفصاح عنها في تقرير المراجعة[1].
2) دراسة التقلبات في السيولة، والتي يشار إليها بمقدار الموارد المالية لدى المنشأة واللازمة لسداد التزاماتها قصيرة الأجل، حيث تؤدي مشاكل نقص السيولة إلى تعرض المنشأة لعدد من الصعوبات المالية والفنية والإنتاجية والتسويقية، نتيجة عدم توفر السيولة اللازمة لتوفير المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى، مما يقلل من مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، خاصة في ظل تفاقم المشاكل الناجمة عن نقص السيولة التي تزيد من الصعوبات التي قد تواجه المنشأة، وتعرضها لمشاكل الفشل المالي والذي يتمثل في مجموعة من المشاكل بين مرحلتي نقص السيولة (العسر المالي) والإفلاس[2].
3) دراسة التقلبات في أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية، حيث تشير الزيادة في أسعار أسهم المنشأة إلى نجاح خطط وسياسات المنشأة، وارتفاع نسب الربحية التي تحققها تلك الأسهم، في حين يشير انخفاض أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية إلى وجود مجموعة من المشاكل المالية أو التسويقية التي تواجهها المنشأة، مما يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة وتقييم المشاكل التي تواجهها المنشأة، وذلك على اعتبار أن الانخفاضات المتكررة في أسعار الأسهم تعد مؤشرات مبكرة عن المخاطر التي تعترض نشاط المنشأة وتزيد من احتمالات فشلها.
4) دراسة أسباب الزيادة في حجم الديون المستحقة على المنشأة، حيث تلجأ المنشآت إلى الاقتراض في حالة انخفاض مواردها المالية الذاتية اللازمة لتمويل أنشطتها. وعادة ما يتم الاقتراض من البنوك أو من خلال إصدار السندات وطرحها للاكتتاب العام. غير أن تفاقم المشاكل المالية والنقص الحاد في السيولة يقلل من فرص حصول المنشأة على القروض، مما

---

[1] لطفي، أمين السيد أحمد (2007)، "التطورات الحديثة في المراجعة" ، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007)، ص 188.

[2] غالي، جورج دانيال (1998)،" دراسة انتقادية لمسئولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد(4)، القاهرة، أكتوبر 1998م، ص ص 266- 268 .

يدفعها إلى الاقتراض قصير الأجل والذي يتسم بارتفاع أسعار الفائـــدة[1]. ولـــذلك فـــإن علـــى المراجع تقييم المخاطر الناجمة عن ارتفاع حجم الديون المستحقة على المنشأة، وتقييم الجدوى الاقتصادية من الاقتراض وتحديد مدى مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها[2].

5) تقييم مدى الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة مالية لأخرى، حيث تلجأ العديد مـــن المنشآت التي تواجه مشاكل مالية إلى التغيير في تطبيق السياسات المحاسبية من خلال تطبيـــق سياسات محاسبية تعكس التحسن في أداء المنشأة وتحقيق أرباح في الأجل القـــصير[3]. ولـــذلك فإن على المراجع التحقق من مدى ثبات المنشأة في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة مالية لأخرى، وتحديد التغييرات في تطبيق السياسات المحاسبية ومدى ملائمتها، وأثرها على القوائم المالية للمنشأة والإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

2-2-3 تأثير مخاطر نشاط المنشأة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

على الرغم من أن دراسة سامي حسن (2003) توصلت إلى أن مخاطر نـــشاط المنـــشأة لا تؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات[4]، إلا أن الباحث يرى أن مخاطر نشاط المنـــشأة محل المراجعة تساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

- حرص المراجعين على تنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعـــد آداب الـــسلوك المهني، من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة والإشراف على أعمال المراجعين خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة، مما يزيد من مقدرة المراجعين على اكتـــشاف الأخطـــاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
- قيام المراجعين بالتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات بما يمكـــن من تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها.
- التخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة وفق تأهيلهم العلمي وخبرتهم السابقة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة وطبيعة المخاطر التي تعترض نشاطها.
- قيام المراجعين بالإفصاح الكافي عن التغيير في تطبيق السياسات المحاسبية من فتـــرة ماليـــة لأخرى وأثر التغيير في تطبيق تلك السياسات على القوائم المالية للمنشأة.
- حرص المراجعين على الإفصاح الكافي عن المشاكل المالية ومشاكل التشغيل والتسويق التـــي تواجه المنشأة وتأثيرها في مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.

---

[1] البديوي، منصور أحمد، شحاته، شحاته السيد، مرجع سابق، ص 118 .

[2] غالي، جورج دانيال (1998)، مرجع سابق، ص ص 301-302 .

[3] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص 195 .

[4] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 333 .

- يؤدي وجود بعض المؤشرات بشأن ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة إلى زيـــادة حرص المراجع على التقييم الدقيق لتلك المخاطر وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيـــد مـــن مقدرته في التعرف على تلك المخاطر والافصاح عنها في تقرير المراجعة.

المطلب الثالث : استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات والتقرير عن نتائجها

أدت التطورات التكنولوجية إلى إحداث تغييرات فـــي أســـاليب تـــشغيل البيانـــات وتـــوفير المعلومات، حيث اتجهت العديد من الشركات ومؤسسات الأعمال إلى استخدام الحاسبات الآلية في تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها والتقرير عن نتائجها، مما أدى إلى إحداث تغييرات فـــي النظام المحاسبي ومقوماته، وبالتالي التأثير في مقومات نظام الرقابة الداخلية وأساليب الرقابة على العمليات المالية[1].

2-3-1 طبيعة النظم المحاسبية المستخدمة في تشغيل البيانات

تساهم النظم المحاسبية اليدوية – القائمة على استخدام مجموعة مـــن الـــدفاتر والـــسجلات والمستندات في تسجيل العمليات المالية وترحيلها والتقرير عن نتائجها – في تسهيل مهام المراجـــع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث يتعامل المراجع مع بيانات مقرؤة، مما يمكنه مـــن تتبـــع مـــسار المراجعة بسهولة، سواء تم ذلك من خلال البدء من المستند الأصلي حتى أرصدة القوائم المالية أو البدء من أرصدة القوائم المالية إلى المستند الأصلي، في حين تتسم النظم المحاسبية الآلية القائمـــة على استخدام الحاسبات الالكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية بتعقـــدها، نظـــراً لأن عمليـــات تشغيل البيانات تتضمن خطوات عديدة غير مرئية ممـــا يزيـــد مـــن احتمـــالات احتوائهـــا علـــى التحريفات، حيث أدى استخدام الحاسبات في تشغيل البيانات المحاسبية إلى حدوث تغيـــرات هامـــة تسببت في تعقد عملية المراجعة، نتيجة التعقد في عملية جمع أدلة الإثبات الناجمـــة عـــن تـــسجيل البيانات المحاسبية على بطاقات مثقبة أو اسطوانات ممغنطة لا يمكـــن قراءتهـــا إلا مـــن خـــلال استخدام أجهزة الحاسوب[2]، بالإضافة إلى الزيادة في كمية البيانات الـــلازم فحـــصها وتـــدقيقها[3]. ويعتمد المراجع في فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات من خلال الحصول على معلومات من مصادر أساسية هي[4]:-

- خرائط التدفق، والتي يتم من خلالها التعرف على تنظيم المنشأة وتـــدفق المعلومـــات داخـــل النظام.

---

[1] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 272 .

[2] جمعة، أحمد حلمي (2009)، " التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات . الأدوات والخدمات"، (عمان، دار صـــفاء للطباعـــة والنشر والتوزيع، 2009م)، ص 289 .

[3] توماس، وليم، هنكي أمرسون، مرجع سابق، ص ص 523-524 .

[4] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص 697 .

- قوائم الاستقصاء التي يعدها المراجع، والتي يتم من خلالها التعرف على طبيعة نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات وتقييم مدى فعاليته.
- دراسة قوائم الأخطاء، والتي يتم من خلالها إظهار طبيعة وأنواع الأخطاء والمخالفات التي يتم التقرير عنها بواسطة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات وتكرار حدوثها.

وتوصف مهام المراجعة بأنها معقدة إذا اتسم نظام تشغيل البيانات المحاسبية بالتعقيد، مما يتطلب مستوى أعلى من التركيز الذهني للمراجع[1]، نظراً لأن تعقد نظام تشغيل البيانات المحاسبية يزيد من احتمالات سوء استخدام موارد المنشأة، خاصة في ظل عدم نزاهة إدارتها وعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الأخطاء والغش، مما يتطلب قيام المراجع بإجراء تقييم دقيق لمخاطر المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من مقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية[2].

وتتمثل عناصر التشغيل الالكتروني للبيانات فيما يلي[3]:-

- مجموعة أجهزة الكمبيوتر ووحدات الإدخال والإخراج.
- مجموعة البرامج سواءً تمثلت في برامج النظام أو البرامج التطبيقية المتمثلة في البرنامج المحاسبي وبرنامج الأجور وغيرها.
- عمليات التوثيق والتي تتضمن وصف النظام وبيئة الرقابة المتعلقة بالمدخلات وعمليات تشغيل البيانات والتقرير عن المخرجات.
- مجموعة الأفراد القائمين على إدارة الحاسب الآلي وتصميم البرامج وتشغيلها.
- البيانات والمعلومات التي يتم إدخالها إلى النظام والتي يتم تخزينها وتشغيلها بواسطة النظام.
- الإجراءات الرقابية التي يتم تصميمها بهدف التأكد من سلامة عمليات التسجيل في الحاسبات الآلية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف حالات الأخطاء والتلاعب في العمليات المالية للعميل.

ويتطلب تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، تمتع المراجع بدرجة عالية من الخبرة الفنية بأساليب تشغيل البيانات والتقرير عن نتائجها[4]، بالإضافة إلى حصول المراجع على معرفة جيدة بأساليب تصميم النظم المحاسبية الآلية وضوابط الرقابة الداخلية التي تحتويها، وبما يمكن المراجع من فهم طبيعة النظام المحاسبي المستخدم ونظام الرقابة الداخلية الذي يحتويه، وتحديد درجة تأثير بيئة النظم المحاسبية الآلية على

---

[1] محمد، سامي حسن علي، مرجع سابق، ص 184 .

[2] سيدي، عمر محمد، مرجع سابق، ص 180 .

[3] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص ص 274-275 .

[4] عبيد، حسين، السيد، شحاته، " المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006م)، ص ص 24 - 25.

تقديرات المخاطر على مستوى عناصر القوائم المالية ككل، وتقديرات المخاطر على مستوى أرصدة الحسابات، وبما يمكن المراجع من تصميم وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تمكن من تخفيض احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية إلى أدنى مستوياتها[1]، نظراً لأن استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية يؤدي إلى إحداث تأثير فيما يلي[2]:-

- الإجراءات التي يتبعها المراجع بهدف التعرف على طبيعة النظام المحاسبي المستخدم من حيث مقوماته وطبيعة نظام الرقابة الداخلية الذي يحتويه.
- الاختبارات التي يتم تنفيذها وأدلة الإثبات التي يتم جمعها، والتي تمكن المراجع من إبداء رأيه حول صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة.

كما يؤدي استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية إلى إحداث تغييرات هامة من أهمها[3]:-

- اختفاء السجلات ومستندات الإثبات المادية، نظراً لأن عمليات تسجيل البيانات وحفظها في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يتم باستخدام وسائط التخزين المرنة، مما ترتب عليه عدم إمكانية رؤية البيانات المحاسبية أو قراءتها بالمقارنة في حالة استخدام النظام اليدوي.
- عدم وجود مسار واضح لعملية المراجعة، نظراً لأن استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية في ظل النظام اليدوي يمكن المراجع من تتبع العمليات من بدايتها وحتى نتائجها النهائية كما تظهر بالقوائم المالية. غير أن استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية أدى إلى اختفاء عناصر كثيرة من مسار المراجعة، مما ترتب عليه صعوبة تتبع العمليات المالية، وبالتالي صعوبة فهم آلية تدفق البيانات داخل النظام، مما يزيد من صعوبة الحصول على أدلة الإثبات.
- تعقد وصعوبة فهم الأنظمة، نظراً للتطورات السريعة في تكنولوجيا المعلومات، وأساليب تشغيل البيانات واستخدام الشبكات في تبادل المعلومات وتعدد مستخدمي الأنظمة وتعدد الأطراف المشتركة في عمليات إدخال البيانات وتشغيلها في وقت واحد وفي مناطق متفرقة، مما زاد من مخاطر فقدان بعض البيانات أو تحريفها أو إمكانية الوصول غير المشروع للبيانات.

---

[1] جمعة، أحمد حلمي (2009)، مرجع سابق، ص 345 .

[2] بامشموس، عبدالله أحمد، مرجع سابق، ص 110

[3] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص ص 275-280 .

- الفصل غير الملائم بين المهام والاختصاصات، نظراً لتخصيص عدد محدود من الأفراد في ظل نظام التشغيل الالكتروني لتنفيذ عمليات إدخال البيانات وتشغيلها وحفظها والتقرير عن نتائجها، مما يزيد من مقدرة الأفراد المكلفين بتشغيل النظام من الاطلاع على مختلف الجوانب المتعلقة بالعمليات المالية للمنشأة ويزيد من احتمالات التلاعب أثناء عمليات التسجيل والحفظ للبيانات المحاسبية أو سوء استخدامها.
- سهولة التلاعب وارتكاب عمليات الغش، بسبب القصور في أنظمة الرقابة الداخلية وأنظمة الحماية المطبقة وصعوبة اكتشافها نتيجة الخبرة الفنية العالية للقائمين بعمليات الغش في ظل استخدام الحاسبات الآلية بالمقارنة بعمليات الغش في ظل استخدام النظام اليدوي.
- ارتفاع المشاكل الناجمة عن تعرض برامج الحاسبات الآلية للفيروسات والتي يمكن من خلالها إحداث تعديلات في البرامج والإضرار بقاعدة البيانات والذاكرة الرئيسية للحاسب والبرامج التطبيقية، وما قد يترتب عليها من احتمال فقدان البيانات المحاسبية.

2-3-2 أساليب المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات

يؤدي استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية إلى زيادة تعقد مهام المراجعة نتيجة الزيادة في كمية البيانات الواجب فحصها بهدف جمع أدلة الإثبات، ولذلك يقوم المراجع بالاختيار بين ثلاثة بدائل أثناء تنفيذ عملية المراجعة كما يلي:-

1. المراجعة حول الكمبيوتر، ويتم استخدام هذا الأسلوب في ظل محدودية معرفة المراجع بأساليب التشغيل الإلكتروني للبيانات[1]، حيث يتجاهل المراجع الحاسب الآلي وينظر إليه باعتباره صندوقاً أسود، ويقوم بتنفيذ اختبارات المراجعة على عينة من المستندات الأصلية وإعادة احتساب قيم بعض عناصر القوائم المالية ومقارنتها بالأرصدة الظاهرة في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة. وعادة ما يوصف هذا البديل بانخفاض كفاءته، لعدم أخذه في الاعتبار تأثير خصائص نظام الرقابة الداخلية في تحديد توقيت وطبيعة ونطاق الاختبارات التي ينفذها المراجع للتحقق من صحة وسلامة عناصر القوائم المالية[2].
2. المراجعة من خلال الحاسب، ويتم استخدام هذا الأسلوب مع تزايد خبرة المراجعين بأنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات، وبما يمكن من تطوير أساليب أكثر فعالية لاختبار صحة برامج التشغيل ذاتها. ويقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه طالما تم التحقق من نظام التشغيل المستخدم من خلال جودة ودقة البرامج التي يقوم عليها النظام المحاسبي والتأكد من سلامة إجراءات الرقابة الخاصة به، فإن النتائج المتولدة عن النظام توصف على أنها على درجة

[1] عبيد، حسين، السيد، شحاته، مرجع سابق، ص 49 .

[2] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص 524 .

عالية من الصحة والثقة[1]. وتتم المراجعة من خلال الحاسب باستخدام واحد أو أكثر من الأساليب التالية[*]:-

1) أسلوب البيانات الاختبارية.
2) أسلوب البيانات الاختبارية المتكاملة.
3) أسلوب تتبع البيانات ذات العلامات المميزة.
4) أسلوب التشغيل المتزامن.
5) أسلوب المحاكاة الموازية.

وعلى الرغم من انتشار استخدام هذا البديل إلا أن نتائجه غير كاملة، وذلك لاقتصاره على تقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية والتركيز على مقارنة المدخلات بالمخرجات مع تجاهل الخصائص الأساسية لنظام تشغيل البيانات، حيث يقوم على افتراض أن تطابق المخرجات يعني ضمناً سلامة ودقة تشغيل البيانات المحاسبية دون تنفيذ المهام الرئيسية الخاصة بالتحقق من صحة وسلامة عناصر القوائم المالية[2].

3. المراجعة باستخدام الكمبيوتر، حيث ينظر المراجع إلى الحاسب الآلي وبرامجه باعتبارها أداة من أدوات المراجعة تستخدم في تنفيذ اختبارات المراجعة، ويتم أداء العديد من إجراءات المراجعة باستخدام الكمبيوتر، بمعنى عدم الاقتصار على فحص أساليب الرقابة التي تتضمنها برامج الكمبيوتر حيث يتعدى الأمر استخدام الكمبيوتر لجمع أدلة الإثبات من خلال تنفيذ الاختبارات الأساسية كاختبارات العمليات أو الاختبارات التحليلية[3].

2-3-3 المشاكل المصاحبة لاستخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية

أدت التطورات في تكنولوجيا المعلومات واتجاه العديد من منشآت الأعمال نحو استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية إلى إدراك المراجعين بأهمية تطوير خبراتهم الفنية، بما يمكنهم من متابعة التطورات التي تطرأ على النظم الإلكترونية، سواء المرتبطة بأساليب تشغيل البيانات أو الرقابة عليها، خاصة في ظل زيادة المشاكل الناجمة عن استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية والتي من أهمها:-

1- مشاكل استخدام الحاسبات الآلية المرتبطة برقابة وأمن نظم المعلومات المحاسبية

---

[1] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 318 .

[*] لمزيد من التفصيل راجع د. عبيد سعد شريم، د. لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، (صنعاء، مركز الأمين للنشر والتوزيع وخدمات الحاسب الآلي ، 2005م)، ص ص 320- 324 .

[2] توماس، وليم، هنكي، أمرسون، مرجع سابق، ص524.

[3] أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ص 703- 704.

يؤدي استخدام الحاسبات الآلية في تسجيل العمليات المالية للمنشآت إلى اختلاف مراحل التسجيل والتشغيل والحفظ للبيانات المحاسبية، حيث إن استخدام النظام اليدوي في تشغيل البيانات المحاسبية يعتمد على مجموعة من الضوابط الرقابية أثناء عمليات التسجيل والترحيل للعمليات المالية، وتحديد دقيق للسلطات والمسؤوليات يساهم في إحكام الرقابة على العمليات المالية خلال مراحل تسجيلها وترحيلها والتقرير عن نتائجها، كما أن حدوث تعديلات في البيانات المسجلة في المستندات والدفاتر المحاسبية يسهل اكتشافها من خلال ظهورها في صورة كشط أو شطب في المستندات والسجلات، مما يسهل من اكتشاف التلاعب ويحقق رقابة أفضل على تسجيل العمليات المالية والتقرير عن نتائجها[1]، غير أن استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية يزيد من الصعوبات التي تواجه المراجع نتيجة النقص في توثيق المستندات، مما يزيد من مخاطر المراجعة، نظراً لأن تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها يتم عادة من خلال استخدام وسائط التخزين المرنة[2]، والتي أدت التطورات السريعة في تكنولوجيا المعلومات والبرامج إلى صغر حجمها وزيادة قدرتها على تخزين قدر كبير من البرامج والمعلومات، الأمر الذي زاد من مخاطر تعرضها للسرقة أو إساءة استخدامها من خلال التعديل في محتوياتها[3]، كما أن التعديلات التي قد يتم إجراؤها على الملفات لا يتم إدراكها بمجرد النظر كون آثار التعديلات غير مرئية ويرتبط اكتشافها بتتبع مراحل التسجيل منذ بدايتها أو إتباع أساليب أخرى تتطلب مهارات خاصة. كما أدت التطورات السريعة في تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات إلى التوسع في استخدام شبكات الاتصال، مما زاد من سهولة المشاركة في تنفيذ العمليات وتبادل المعلومات بين المركز الرئيسي للمنشأة وفروعها، الأمر الذي أدى إلى تعقد الهيكل التنظيمي لقاعدة البيانات المستخدمة وأوجد صعوبة أمام المراجع في فهم طبيعة النظام المحاسبي المستخدم وصعوبة إدراك أسلوب تدفق البيانات والمعلومات داخل النظام المحاسبي للمنشأة، خاصة في حالة تنفيذ العمليات المالية على أحد أجهزة الحاسوب في حين يتم الاحتفاظ بملف العمليات على جهاز آخر في نفس المكان أو في مبنى آخر أو مدينة أخرى أو دولة أخرى، مما يزيد من الصعوبات التي تواجه مراجع الحسابات بشأن فهم طبيعة نظام التشغيل وأسلوب تدفق البيانات والمعلومات داخل النظام[4]. وعادة ما تزداد

---

[1] الجبالي، محمد مصطفى، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل المتغيرات التكنولوجية في نظم المعلومات المحاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (1)، القاهرة، يناير 2002م، ص ص 269 -274 .

[2] عبيد، حسين، السيد، شحاته، مرجع سابق، ص 30 .

[3] السياني، محمد أحمد، " تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب تجربة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية"، (جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2000م)، ص 56 .

[4] نفس المرجع، ص ص 56 -57 .

المشاكل المتعلقة بأمن وسلامة الأنظمة الآلية المستخدمة في تشغيل البيانات المحاسبية في ظل ما يلي[1]:-

- عمليات الإلغاء أو التعديل التي قد تحدث على بيانات الحاسب أو على برامج التشغيل، مما يؤثر على نتائج تشغيل المعلومات.
- تدمير بعض بيانات وبرامج الحاسب والتي تعد من الأصول الهامة للمنشأة.
- تنفيذ عمليات اتصال غير رسمي بواسطة أشخاص غير مصرح لهم بذلك، نتيجة عدم الفصل بين الوظائف، مما يزيد من صعوبة تحديد المسؤولية عن وقوع الأخطاء، أو أن يتم اختراق أنظمة الحماية للحاسبات الآلية، مما قد يؤدي إلى تنفيذ عمليات إلغاء أو تعديل بيانات الحاسب أو برامج التشغيل ويؤثر على نتائج تشغيل البيانات.
- تعرض برامج التشغيل للسرقة، سواء من خلال سرقة البرامج المسجلة على أجهزة الحاسب، أو نسخ البرامج المملوكة للمنشأة، مما يضعف من القدرة التنافسية للمنشأة الناجمة عن امتلاك برامج التشغيل الالكتروني.

2- مشاكل استخدام الحاسبات الآلية المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية

أسهمت التطورات في أساليب تشغيل البيانات المحاسبية إلى التأثير في مجموعة الإجراءات التي يجب على المراجع تنفيذها في سبيل التحقق من مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، وفعالية إجراءاته في منع واكتشاف الأخطاء والغش، نظراً لأن تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت تنفيذ اختبارات المراجعة يعتمد على مدى سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل المراجعة[2]. وتزداد مشاكل الرقابة الداخلية الناجمة عن استخدام الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية نتيجة لما يلي[3]:-

- الفصل غير الملائم بين الوظائف، نظرا لإمكانية قيام شخص واحد في ظل نظام التشغيل الالكتروني بتنفيذ عمليات إدخال البيانات وتشغيلها والتقرير عن نتائجها، مما يزيد من احتمالات التعديل في البرنامج والملفات لإخفاء عمليات اختلاس يصعب اكتشافها.
- الاعتماد على النظم المحاسبية الآلية في تنفيذ العديد من التصرفات بصورة آلية مثل احتساب الفوائد على القروض في نهاية الشهر أو اعتماد سقوف الائتمان للعملاء، مما يزيد من احتمالات تواطؤ العاملين مع العملاء من خلال تعديل ملفات البرنامج.

---

[1] الجبالي، محمد مصطفى ، مرجع سابق، ص 272 .

[2] جمعة، إسماعيل إبراهيم (1991)، " دراسة لأثر بعض المتغيرات المتعلقة بالمراجعة الداخلية في نظم التشغيل الالكتروني للبيانات على تخطيط برنامج المراجعة الخارجية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عدد (6)، المنصورة،1991م، ص 132 .

[3] عبيد، حسين، السيد، شحاته، مرجع سابق، ص ص 31- 32 .

- التلاعب بأصول المنشأة وإمكانية التصرف في بعض عناصر المخزون من خلال تعديل بعض أوامر برامج الحاسب، حيث يؤدي استخدام الأنظمة الآلية إلى استخدام الملفات الإلكترونية والافتقار إلى الدليل المادي الملموس.
- اعتماد المحاسبين القائمين على استخدام نظام التشغيل الآلي على التخصص في عمليات إدخال البيانات وتشغيلها والتقرير عن نتائجها، وافتقارهم للخبرة بالتقنيات الفنية لمواجهة مشاكل الأعطال التي قد تتعرض لها أجهزة الحاسوب بدرجة كافية، خاصة في ظل اعتماد العديد من المنشآت على الشركات المتخصصة في تصميم الأنظمة المحاسبية وصيانتها وتطويرها، والتي تعمد غالباً إلى عدم تمكين مراجعي الحسابات وحتى العاملين في تلك المنشآت من الحصول أو الإطلاع على المعلومات الخاصة بملف توثيق النظام وأسلوب تدفق البيانات داخل النظام[1].

ونظراً لأهمية نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في التأثير على طبيعة ونطاق وتوقيت تنفيذ اختبارات المراجعة، فإن على مراجع الحسابات الأخذ بعين الاعتبار ما يلي[2]:-

- نطاق استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل برامج التطبيقات ذات الصلة بالمعلومات المحاسبية والمؤثرة على القوائم المالية.
- درجة الصعوبة والتعقيد في تشغيل الحاسبات الإلكترونية.
- أهمية نظم المعلومات المحاسبية في إدارة ورقابة الأعمال، والتأثيرات الناجمة عن تعرض الحاسبات للأعطال والأضرار التي تلحق بالمنشأة نتيجة عدم استخدام الحاسبات الآلية.
- الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- الأجهزة والبرامج المستخدمة بواسطة المنشأة.
- مدى توفر البيانات والوثائق ومدى ملائمتها كمدخلات للحاسبات الآلية.
- طرق وأساليب المراجعة التي يمكن تنفيذها بمساعدة الحاسب.

وقد أدت الزيادة في المشاكل المرتبطة باستخدام النظم المحاسبية الآلية إلى قيام العديد من الشركات المتخصصة في تصميم النظم المحاسبية وصيانتها بتطوير العديد من الإجراءات الرقابية الكفيلة للحد من المشاكل المصاحبة لاستخدام تلك النظم، ومن أهم تلك الإجراءات[3]:-

- عدم السماح للأشخاص غير المصرح لهم بالتعامل مع أجهزة الحاسب الآلي باستخدام تلك الأجهزة أو الإطلاع على أنظمة التشغيل أو البيانات المخزنة فيها من خلال استخدام كلمات مرور للأفراد المستخدمين للنظام.

---

[1] السياني، محمد أحمد، مرجع سابق، ص 58 .

[2] شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، مرجع سابق، ص 295 .

[3] الدهراوي، كمال الدين مصطفى، "نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، (الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007م)، ص ص 180 – 198 .

- وضع الإجراءات الرقابية الكفيلة بالحد من قدرات الأشخاص غير المصرح لهم بإجراء التعديلات على العمليات المالية المخزنة على أجهزة الحاسب، وتحديد صلاحيات المستخدمين المصرح لهم بالتعامل مع أجهزة الحاسب، من خلال تحديد صلاحيات العاملين المخولين بإدخال البيانات، وتحديد صلاحيات العاملين المخولين بمراجعة البيانات وتعديلها وتشغيلها وحفظها.
- قيام برامج الحاسبات الآلية بإعداد سجل للعمليات، يتضمن حصر كافة العمليات التي تم تشغيلها على الحاسب، حيث يحتوي سجل العمليات على رقم الجهاز الطرفي المستخدم في إدخال البيانات، وتوقيت إدخالها، والرقم الخاص بالموظف الذي قام بإدخال البيانات وقيمة العملية، وغيرها من البيانات الرقابية التي تساهم في الحد من قدرات العاملين بتنفيذ عمليات إدخال بيانات غير سليمة أو تعديل البيانات المخزنة على أجهزة الحاسب.
- استعادة البيانات المفقودة نتيجة الأعطال التي تتعرض لها أجهزة الحاسب الآلي، أو التي تنجم بسبب الحريق أو غيرها من الأسباب التي تؤدي إلى فقدان ملفات البيانات، وذلك من خلال الرجوع إلى النسخ الاحتياطية لملفات البيانات التي سبق الاحتفاظ بها بعيداً عن أجهزة الحاسب الآلي.

2-3-4 تأثير استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

يساهم النظام المحاسبي المستخدم في المنشأة محل المراجعة في التأثير على أداء مراجع الحسابات، نظراً لأن وضوح النظام المحاسبي من حيث مدخلاته ومخرجاته ودرجة الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية يساهم في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، حيث يرتبط نجاح المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية بمدى مقدرته على تحديد درجة تعقيد النظام المحاسبي للمنشأة محل المراجعة، نظراً لوجود علاقة طردية بين درجة تعقيد النظام المالي والمحاسبي للعميل والوقت اللازم لتنفيذ اختبارات المراجعة وصدور تقرير المراجعة، ولذلك فقد بينت دراسة زكي (2001) أن استخدام النظم المحاسبية الآلية يؤثر بدرجة متوسطة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات[1]. ويرى الباحث أن استخدام النظم الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية في المنشأة محل المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات نظراً لما يلي:-

- يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تسهيل عمليات تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها وإعداد موازين مراجعة بسرعة ودقة عالية.

[1] زكي، محمد حسين، مرجع سابق، ص ص 256-257 .

- توفر النظم المحاسبية الآلية معلومات مالية أكثر دقة، نظراً لتحديد صلاحيات مختلف مستخدمي النظام المحاسبي.
- يوفر استخدام النظم المحاسبية الآلية فرصة أفضل للمنشآت من خلال إمكانية تطوير تلك النظم، مما يساهم في الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية.
- يؤدي استخدام النظم المحاسبية الآلية في المنشآت محل المراجعة إلى تمكين مراجعي الحسابات من استخدام الحاسبات الآلية في تنفيذ عمليات المراجعة، مما يحسن من أداء المراجعين أثناء اختيار عينة الفحص وتنفيذ اختبارات المراجعة.
- يساعد استخدام النظم المحاسبية الآلية في تمكين المراجعين من تحديد العمليات المالية المسجلة بالتكرار والعمليات المالية المرحلة بالخطأ.
- يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تمكين المراجعين من استخراج العديد من المؤشرات والنسب المالية، مما يمكن من إجراء المقارنات ويساهم في تحسين أداء المراجعين أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة.

المطلب الرابع : كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة

يعد الإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تزيد من درجة اعتماد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تلك القوائم في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشأة، مما يزيد من حرص المراجع في التأكد من كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وبما يعزز من ثقة مختلف الأطراف في أداء المراجع ونتائج عملية المراجعة.

2-4-1 مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه " اشتمال التقارير والقوائم المالية على جميع البيانات والمعلومات والحقائق الجوهرية ذات الأهمية النسبية لإعطاء القارئ المستخدم صورة صادقة وعادلة عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، وذلك بما يمكنه من الحكم على إدارة تلك المنشأة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الملائمة"[1]. ووفقاً للتعريف السابق فإن الإفصاح المحاسبي يشير إلى المعلومات المالية التي يتم إبلاغها إلى مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، سواءً تم الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية، أو في صورة جداول مالية إضافية أو التعبير عنها في شكل ملاحظات ترفق بالقوائم المالية. ويقوم مبدأ الإفصاح على تحديد مجموعة

---

[1] أرسانيوس، بدر نبيه، " تأثير عوامل الخطر البيئية على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي للتقرير عن التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية – دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، عدد (1)، مارس1999م، ص 19 .

من الأمور الواجب إبلاغها إلى مختلف المستخدمين الحاليين أو المتوقعين للقوائم المالية من أهمها ما يلي[1]:-

- الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المطبقة، والتغيرات التي طرأت عليها خلال الفترة المالية وأثرها على القوائم المالية.
- الإفصاح عن الأحداث والمعاملات المالية التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية ذات التأثير الجوهري على المركز المالي للمنشأة.
- الإفصاح عن الالتزامات والتعهدات الطارئة والخسائر المحتملة.
- الإفصاح عن الحقوق والالتزامات والتكاليف والعوائد الناتجة عن معاملات مع جهات لها سيطرة في المنشأة أو مع أحد المدراء الذين تربطهم علاقة خاصة بالمنشأة.

ويعد الإفصاح وسيلة ملائمة تستخدمها إدارة المنشأة لإبلاغ المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية إلى مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وبما يساهم في ترشيد قراراتهم المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة[2]. ويتطلب مبدأ الإفصاح الدقة في إعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة تعكس الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشأة خلال فترة المراجعة، مع التأكيد على أهمية وضوح المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وعدم احتوائها على معلومات مضللة، من خلال حذف أو تعديل أي معلومات جوهرية تؤثر على قرارات مستخدميها[3]، مما يوجب على المنشأة توفير تلك المعلومات بطريقة سليمة قابلة للمقارنة وسهلة الفهم، تمكن مستخدميها من إدراك تأثير العمليات والأحداث الاقتصادية على المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها. وتتمثل أهم مستويات الإفصاح فيما يلي[4]:-

- الإفصاح الكافي، والذي يتطلب احتواء القوائم المالية للمنشأة على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في تلك القوائم، بما يحقق الفائدة لمختلف مستخدميها في اتخاذ قراراتهم المرتبطة بالمنشأة.
- الإفصاح العادل، والذي يتطلب احتواء القوائم المالية على البيانات والمعلومات المالية اللازمة لتلبية احتياجات مستخدميها.
- الإفصاح الشامل، والذي يتطلب ضرورة عرض كافة المعلومات الملائمة ذات التأثير المباشر أو غير المباشر في سلوك مستخدمي القوائم المالية.

---

[1] الإرياني، محمد فضل، حجر، عبدالملك إسماعيل، " الأصول النظرية والعملية للمحاسبة المالية"، الجزء الأول ، الطبعة السابعة، (صنعاء، مركز الأمين للنشر والتوزيع ، 2006م)، ص ص 52 – 53 .

[2] زين، علي أحمد(1991) [2]، مرجع سابق، ص 367 .

[3] الإرياني، محمد فضل، حجر، عبدالملك إسماعيل، مرجع سابق، ص 52 .

[4] الصياد، هادي أحمد محمد، " متطلبات الإفصاح المحاسبي لأغراض التحليل المالي"، الثوابت، عدد (53)، صنعاء، سبتمبر 2008م، ص74 .

ويتطلب تحقيق الهدف من الإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تتسم تلك المعلومات بالسمات التالية[1]:-

- الشمولية، ويقصد بها اشتمال القوائم المالية على كافة المعلومات التي تجيب على تساؤلات واستفسارات مستخدمي القوائم المالية.
- الدقة، وتشير إلى الدقة في وصف وتصوير المركز المالي للمنشأة، وتحديد مصادر التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة وأوجه تصريف التدفقات النقدية الخارجة.
- الملائمة، وتعني وجود صلة وثيقة بين المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها والقرارات المتوقع اتخاذها.
- التوقيت، ويقصد به أن يتم توفير المعلومات المالية لمتخذي القرارات قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- الوضوح، ويشير إلى خلو المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية من الغموض.

2-4-2 المشاكل ذات الصلة بالإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة

يتأثر مستوى الإفصاح في القوائم المالية بعدد من المشاكل والتي من أهمها:-

2-4-2-1 إعداد القوائم المالية الدورية (الفترية) للمنشأة محل المراجعة

تعرف القوائم المالية الدورية بأنها " تلك القوائم المالية التي تعدها المنشأة محل المراجعة عن فترة قصيرة شهرية أو ربع سنوية بصورة اختيارية، أو التزاماً بقوانين وقرارات صادرة، وذلك بخلاف القوائم المالية الختامية التي تعدها المنشأة في نهاية السنة المالية"[2]. كما تعرف القوائم المالية الدورية على أنها " قوائم وتقارير مالية يتم إعدادها عن فترات زمنية تقل عن سنة مالية"[3]، وقد تكون تلك الفترة شهر أو ثلاثة أشهر أو ستة أشهر، غير أنها تعد في الغالب وتنشر كل ثلاثة أشهر. وتعد بورصة نيويورك للأوراق المالية من أوائل الهيئات التي شددت على دور مراجع الحسابات في فحص القوائم المالية الدورية من خلال التوصية رقم (177) الصادرة عام 1975م والتي تم بموجبها إلزام جميع الشركات المقيدة بالبورصة بإعداد قوائم مالية ربع سنوية تمثلت في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل مع ضرورة التصديق عليها من مراجعي حساباتها[4]. كما يعتبر إعداد القوائم المالية الدورية أحد متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية، من خلال تأكيدها على ضرورة قيام الشركات المسجلة أوراقها المالية لدى الهيئة بتقديم تقارير مالية ربع

---

[1] زيود، لطيف، قيطيم، حسان، مكية، نغم،" دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، مجلد (29)، عدد (1)، اللاذقية، 2007م، ص 182 .

[2] زكي، محمد حسين ، مرجع سابق ، ص 139.

[3] عبيد، حسين، السيد، شحاته، مرجع سابق، ص 124 .

[4] إبراهيم، ماجدة متولي محمد، " استخدام الأساليب الكمية في تدعيم إجراءات فحص القوائم المالية الفترية- دراسة تطبيقية"، (جامعةعين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000م)، ص 30 .

سنوية توضح المركز المالي للشركة ونتائج عملياتها خلال تلك الفترة، هـدفاً منهـا فـي حمايـة المستثمرين وتوفير معلومات مالية تعتمد عليها الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في تقييم نتائج نشاط المنشأة، حيث تعد القوائم المالية الدورية إحدى الوسائل التي تعتمد عليها إدارة المنشأة محـل المراجعة في توفير معلومات عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي خلال فترات مالية متقاربة بـدلاً من الانتظار حتى نهاية السنة المالية. وعلى الرغم من إعداد المنشآت لقوائم ماليـة دوريـة إلاّ أن فحص تلك القوائم تتسم بمحدوديتها، نظراً لأن إجراءات المراجعة المنفذة أثنـاء فحـص القـوائم المالية الدورية تعد محدودة مقارنة بالإجراءات المنفذة عند مراجعة القوائم المالية السنوية، حيـث يؤدي قصر الفترة الزمنية التي يمضيها المراجع في عملية فحص القوائم المالية الدورية ومحدودية اختبارات المراجعة المنفذة إلى زيادة احتمالات ارتفاع مخاطر عدم الاكتـشاف واحتـواء القـوائم المالية على معلومات غير صحيحة[1]، وبالتالي فإن تقرير فحص القوائم المالية الدورية لا يتـضمن رأي المراجع كما هو الحال في تقرير المراجعة السنوية، مما يجعل تقرير فحص القـوائم الماليـة الدورية يوفر درجة أقل من الطمأنينة لدى مستخدمي القوائم المالية[2]، ولذلك فإن تقريـر المراجـع بشأن فحص القوائم المالية الدورية لا يرقى في جوهره إلى مستوى تقرير المراجعة السنوية، حيث تهدف عملية فحص القوائم المالية الدورية إلى تمكين المراجع من إبداء استنتاج في ضـوء نتـائج المراجعة حول ما إذا كانت البيانات المالية الدورية ليست معدة في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق[3]، ولذا يمكن تصنيف تقرير المراجع بشأن فحص القوائم المالية الدورية ضمن التقارير الخاصة بمراجع الحسابات[4].

وتتأثر فعالية الإجراءات التي ينفذها المراجع أثناء فحص القوائم المالية الدورية بعـدد مـن العوامل من أهمها[5]:-

1- المعرفة الجيدة بنظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة ونقاط الضعف فيه.

2- المعرفة الجيدة بطبيعة النظام المحاسبي المطبـق فـي المنـشأة محـل المراجعـة والطـرق والإجراءات المحاسبية المتبعة في المنشأة والدفاتر والسجلات المحاسبية المستخدمة .

3- المعرفة الجيدة بطبيعة نشاط المنشاة محل المراجعة وحجم تعاملاتها .

4- المعرفة الجيدة بطبيعة أصول المنشأة وأماكن تواجدها ومدى فعالية إجراءات الرقابة الداخليـة المتبعة في حمايتها وضمان حسن استخدامها.

---

[1] محمد، سامي حسن على ، مرجع سابق، ص 217.

[2] زكي، محمد حسين ، مرجع سابق، ص 144.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، مرجع سابق، ص 882 .

[4] محمد، محمد توفيق ، " دور مراقب الحسابات في فهم القوائم المالية البينية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، عدد (1)، القاهرة ، 1992م، ص 764.

[5] نفس المرجع، ص ص 760-761.

وقد حدد معيار المراجعة الدولي رقم (2410) بشأن مراجعة المعلومات المالية الدورية من قبل المدقق المستقل للمنشأة عدداً من المبادئ التي تحكم أداء المراجع أثناء فحص القوائم المالية الدورية تمثلت فيما يلي[1]:-

- الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي الخاصة بمراجعة البيانات المالية السنوية للمنشأة، والمتمثلة في الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، والمعايير الفنية.
- الالتزام بتنفيذ ضوابط الرقابة على جودة المراجعة.
- التزام المراجع بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مع المحافظة على نزعة الشك المهني.

ويقوم فحص القوائم المالية الدورية على استخدام مجموعة من الأساليب الفنية وتنفيذ مجموعة من الاختبارات التي تساعد المراجع في الحصول على أدلة الإثبات الكافية بشان القوائم المالية الدورية. وتتمثل أهم تلك الأساليب فيما يلي[2]:-

1- الاستفسار بشأن المدخل المتبع في إعداد القوائم المالية الدورية*، والتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد تلك القوائم، والثبات في تطبيقها، والاستفسار عن التغيير في تطبيق تلك السياسات خلال فترة إعداد تلك القوائم.
2- الاستفسار عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية الدورية ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية.
3- تنفيذ إجراءات الفحص التحليلي للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية الدورية، وإجراء المقارنات بين بيانات الفترات المالية المتتالية واحتساب النسب والمؤشرات المالية للفترة المالية الحالية ومقارنتها مع النسب والمؤشرات المالية للفترات المالية السابقة.
4- الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للوقوف على مختلف القرارات التي تم إقرارها، والتي يكون لها تأثير على القوائم المالية الدورية.

ويرى الباحث أن قصر الفترة الزمنية المخصصة لعملية فحص القوائم المالية الدورية، يترتب عليها محدودية في الإجراءات التي يتم تنفيذها، مما يقلل من فرص اكتشاف المراجع

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، مرجع سابق، ص ص 881 – 882 .

[2] إبراهيم، ماجدة متولي محمد، مرجع سابق، ص ص 31 – 32 .

* تتمثل المداخل المتبعة في إعداد القوائم المالية الدورية فيما يلي:-

1- مدخل التكامل، ويقوم على اعتبار أن كل فترة مالية دورية تعتبر جزء من السنة المالية وأن هناك ارتباط وثيق بين الفترات المالية الدورية خلال السنة المالية، وبالتالي يتم إتباع نفس القواعد والأسس المتبعة في إعداد القوائم المالية السنوية مع تعديلها بما يتلائم مع الفترة المالية الدورية.

2- مدخل التميز، ويقوم على اعتبار أن كل فترة مالية دورية من العام تمثل فترة مالية مستقلة بذاتها شأنها في ذلك شأن العام المالي الكامل، بحيث لا يوجد ارتباط بين الفترات المالية الدورية خلال نفس العام.

3- المدخل المشترك، ويقوم بالجمع بين المدخلين السابقين، حيث يتم إعداد القوائم المالية الدورية بالاعتماد على المدخلين السابقين.

للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها تلك القوائم، ولذلك فإن على المراجع بذل مستوى أعلى من جهد المراجعة، من خلال التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، وبما يمكن من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تزيد من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والتقرير عنها، وبما يزيد في مصداقية تقرير المراجع ويضفي قدراً أعلى من الثقة على القوائم المالية الدورية للمنشأة، ويزيد من اعتماد مختلف الأطراف على تلك القوائم في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشأة.

2-4-2-2 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

تعرف الأحداث اللاحقة بأنها " الأحداث التي تقع بين نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات، وتلك الأحداث التي حدثت بعد هذا التاريخ"[1]، كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الأحداث اللاحقة على أنها " الأحداث التي تظهر بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق"[2]. وتصنف الأحداث اللاحقة إلى نوعين أساسيين هما[3]:-

1- الأحداث اللاحقة التي تتطلب التعديل في القوائم المالية للعميل.

2- الأحداث اللاحقة التي تتطلب الإفصاح فقط.

كما تصنف الأحداث اللاحقة إلى ما يلي[4]:-

1- الأحداث التي توفر دليلاً إضافيا عن ظروف كانت قائمة في نهاية الفترة المالية.

2- الأحداث التي تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية.

ويجب على المراجع بذل العناية المهنية الواجبة، وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تمكن من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة بشأن الأحداث التي تقع بين نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والتحديد الملائم للأحداث التي تتطلب إجراء التسويات، وبالتالي تعديل الأرقام الواردة في القوائم المالية، وتلك الأحداث التي تتطلب الإفصاح فقط ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. ويختلف موقف المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تبعاً للفترة الزمنية التي تكتشف خلالها تلك الأحداث كما يلي:-

---

[1] بامشموس، عبد الله أحمد عمر، مرجع سابق ، ص 121.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2007)، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007م)، ص 522 .

[3] محمد، سامي حسن علي ، مرجع سابق ، ص 219.

[4] دياب، محمد عبدالقادر، مرجع سابق، ص 201 .

أولاً : موقف المراجع من الأحداث اللاحقة التي تقع حتى تاريخ الانتهاء من عملية المراجعة

أوضح معيار التدقيق الدولي رقم (560) بشأن الأحداث اللاحقة ضرورة قيام المراجع بتنفيذ مجموعة من الإجراءات التي تمكن من تحديد الأحداث اللاحقة، سواء تلك التي تتطلب إجراء تسويات وبالتالي تعديل الأرقام الواردة في القوائم المالية، أو الأحداث اللاحقة التي تتطلب مجرد الإفصاح ضمن إيضاحات القوائم المالية. وقد حدد المعيار الدولي مجموعة من الإجراءات التي يجب على المراجع تنفيذها والتي من أهمها[1]:-

1. فحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.
2. الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة واللجان التنفيذية المنعقدة بعد نهاية السنة المالية، والاستفسار عن الأمور التي تم مناقشتها في تلك الاجتماعات والتي لم تعد محاضرها بعد.
3. الاطلاع على آخر قوائم مالية دورية، والاطلاع على الموازنات التخطيطية والتنبؤات بالتدفقات النقدية.
4. استفسار المستشار القانوني للمنشأة عن المطالبات والمنازعات القضائية ضد المنشأة، والتعويضات المتوقعة بشأنها.
5. استفسار إدارة المنشأة عن الأحداث اللاحقة التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية. ويتضمن ذلك الاستفسار ما يلي[2] :-
   - الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات مؤقتة أو غير حاسمة.
   - وجود ارتباطات تمت عن طريق الاقتراض أو تقديم ضمانات جديدة.
   - حدوث مبيعات لأصول ثابتة أو وحدات تشغيل أو النية في تنفيذ ذلك.
   - الإصدارات الجديدة للأسهم أو السندات والخطط المتعلقة بالاندماج أو التصفية .
   - استيلاء الحكومة على أصول المنشأة أو تعرضها للهلاك عن طريق الحريق أو غيره.
   - إجراء تسويات محاسبية أو المخطط إجراؤها منذ تاريخ الميزانية .

ثانياً : موقف المراجع تجاه الأحداث اللاحقة المكتشفة بين تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق وقبل إصدار القوائم المالية

لا يعد المراجع مسئولاً عن تنفيذ إجراءات مراجعة أو توجيه استفسارات تتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة، وذلك لأن إبلاغ المراجع عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الانتهاء من عملية المراجعة يعد من مسؤولية إدارة المنشأة. غير أن وقوع بعض الأحداث اللاحقة ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية وحصول المراجع على معرفة بها

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2007)، مرجع سابق، ص524.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، مرجع سابق، ص524.

يتطلب من المراجع إجراء مناقشة مع إدارة المنشأة بالإجراءات الواجب اتخاذها، والتي قد تتطلب قيام المنشأة بتعديل بعض البيانات المالية، وإصدار تقرير مراجعة جديد بشأن البيانات المالية المعدلة، غير إنه إذا رأى المراجع ضرورة تعديل القوائم المالية دون استجابة إدارة المنشأة فإن عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حسبما يراه مناسباً[1].

ثالثاً : موقف المراجع تجاه الأحداث اللاحقة المكتشفة بعد إصدار القوائم المالية

على الرغم من عدم وجود إلزام على المراجع لتوجيه استفسارات تتعلق بالقوائم المالية بعد إصدارها، إلاَّ أنه إذا علم بوقوع أحداث لها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سبق إصدارها، فإن عليه مناقشة تلك الأحداث مع إدارة المنشأة والتي عادة ما تسفر عما يلي[2] :-

أ- قيام إدارة المنشأة بتعديل القوائم، مما يوجب على المراجع تنفيذ مجموعة من الإجراءات للتأكد من سلامة الخطوات التي اتخذتها إدارة المنشأة لإبلاغ مستخدمي القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراجع عليها بالتعديلات في القوائم المالية، ويقوم المراجع على ضوء ذلك بإصدار تقرير مراجعة جديد موضحاً فيه أسباب التعديل في القوائم المالية.

ب- في حالة عدم قيام إدارة المنشأة بتعديل القوائم المالية وعدم إبلاغ مستخدمي القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراجعة عليها بالتعديلات التي سيتم إجراؤها، فإن على المراجع إبلاغ الإدارة العليا للمنشأة بأنه سيقوم باتخاذ الإجراءات لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً في ضوء حقوق والتزامات المراجع القانونية وتوصيات محامي المراجع.

2-4-2-3 الأحداث العارضة والخسائر المحتملة

تعرف الأحداث العارضة بأنها " مجموعة من الظروف أو المواقف التي تتضمن حالة من عدم التأكد إزاء الأرباح أو الخسائر المحتملة، والتي سوف تقع في النهاية بالنسبة للمشروع عندما يقع الحدث أو لا يقع في المستقبل"[3]. ويتم الاعتراف بالخسائر المحتملة التزاماً بمبدأ الحيطة والحذر، والذي يتطلب أن تؤخذ الخسائر المحتملة في الحسبان، بحيث يتم تقديرها والاعتراف بها وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر للفترة المالية الحالية دون أخذ الأرباح المحتملة في الاعتبار، حيث لا يتم الاعتراف بها إلا عند تحققها فعلا. وتقع مسؤولية تحديد الأحداث العارضة والخسائر المحتملة على عاتق المنشأة محل المراجعة، من خلال قيام إدارة المنشأة بناء على استشارة محاميها أو الاستعانة بالخبراء المتخصصين سواء من داخل المنشأة أو من خارجها في ظل وجود مجموعة من المؤشرات باحتمال وجود بعض الأحداث العارضة والخسائر المحتملة، كاحتمال صدور أحكام قضائية ضد المنشأة أو التوقع بانخفاض أسعار المخزون أو غيرها، مما

---

[1] بامشموس، عبد الله أحمد عمر ، مرجع سابق ، ص 122.

[2] دياب، محمد عبد القادر ، مرجع سابق ، ص ص 204- 205.

[3] زين، علي أحمد (1991) [2]، مرجع سابق، ص 361 .

يوجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبما يمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخـاذ قـراراتهم الاقتصادية في ضوء المعرفة بالأحداث المتوقعة مستقبلا. وقد تضمنت نشرة معايير المراجعة رقم (12) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1976م توفير الإرشادات التي يمكن لمراجعي الحسابات الاسترشاد بها في إطار جمع أدلة الإثبات، وتحديد مـا إذا كانـت الأحـداث العارضة والخسائر المحتملة قد تم التعبير عنها بشكل ملائم في القوائم المالية للمنشأة[1].

وقد أدى صدور نشرة معايير المراجعة رقم (59) إلى اتـساع نطـاق مـسؤولية مراجـع الحسابات، والتي تطلبت من المراجع تقييم الشكوك بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها لفترة زمنية معقولة لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة، نظراً لأهمية تقرير المراجعة في توفير تحذيرات كافية وفي التوقيت المناسب بشأن احتمالات فـشل المنـشأة[2]. وتتحدد مسؤولية مراجع الحسابات بشأن الأحداث العارضة والخسائر المحتملة فـي تقيـيم مـدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة عند إعداد البيانات المالية، وتحديد مدى وجـود شكوك تتطلب الإفصاح بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها مستقبلاً، كما يجب على المراجع المحافظة على نزعة الشك المهني أثناء التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذ اختباراتهـا، وإجراء تقييم دقيق لمخاطر المراجعة وتحديد الظروف والعوامل ذات التأثير الجوهري على مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها[3]، وذلك من خلال القيام بعدد من إجـراءات المراجعـة الإضافية والتي من أهمها[4]:-

- تقييم خطط الإدارة المتعلقة بالإجراءات المستقبلية في ضوء نتائج تقييم الاستمرارية.
- تنفيذ اختبارات المراجعة الضرورية وجمع أدلة الإثبات الكافيـة والملائمـة لتأكيـد أو نفـي الشكوك بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.
- الحصول على تأكيدات مكتوبة من الإدارة بشأن الخطط الخاصة بالإجراءات المستقبلية.

وتتأثر مقدرة إدارة المنشأة على تحديد الأحداث العارضة والخسائر المحتملة وتأثيرها علـى مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها على حجم المنـشأة ودرجـة تعقيـدها وطبيعـة نشاطها، وحجم المخاطر المرتبطة بها، والتي تتـضمن المخـاطر الماليـة، مخـاطر التـشغيل، والمخاطر المرتبطة بالمنشأة ذاتها[*]. ويمكن للمراجع الحصول علـى معلومـات عـن الأحـداث العارضة والخسائر المحتملة من خلال ما يلي:-

---

[1] نفس المرجع، ص 368 .

[2] غالي، جورج دانيال (2003)، مرجع سابق، ص ص 170 – 171 .

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، مرجع سابق، ص 531 .

[4] دياب، محمد عبدالقادر، مرجع سابق، ص 209 .

[*] سبق مناقشة مخاطر المراجعة أثناء تناول مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة في المطلب الثاني من المبحث الثاني فـي الفـصل الحالي.

- استفسار إدارة المنشأة والمستشار القانوني للمنشأة بشأن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المنشأة والتعويضات المتوقعة بشأنها.
- تقييم تطور نشاط المنشأة وحجم إنتاجها وتطور مستوى أرباحها ومدى كفاية مواردها المالية في سداد التزاماتها.
- دراسة وتحليل مصاريف التقاضي وتحديد طبيعة تلك المصروفات والقضايا المرتبطة بها.
- دراسة الاحتمالات المتوقعة لانخفاض أسعار المخزون مستقبلا، وتحديد أسبابها والمعالجات المتخذة بواسطة المنشأة لزيادة حجم مبيعاتها وتحسين أسعار بيع منتجاتها.
- دراسة الموقف الضريبي للمنشأة والاختلاف بين الإقرار الضريبي المقدم من المنشأة والمطالبة المرفوعة من مصلحة الضرائب ومدى إمكانية تطور الخلاف بين المنشأة ومصلحة الضرائب وإمكانية اللجوء للقضاء والخسائر المتوقعة بشأنها.

وتصنف الأحداث العارضة وفق علاقتها بمقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها إلى ما يلي[1]:-

1. الأحداث العارضة والخسائر المحتملة التي لا تؤثر على مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، والتي يتأكد لمراجع الحسابات بناءً على نتائج اختبارات المراجعة التي تم تنفيذها عدالة عرض القوائم المالية وعدم تأثير تلك الأحداث على مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، مما يوجب على المراجع إصدار تقرير مراجعة يتضمن رأياً معدل غير متحفظ.
2. الأحداث العارضة والخسائر المحتملة التي قد تؤثر على استمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها، والتي قد يترتب عليها تحقيق خسائر تؤدي إلى إفلاس المنشأة، مما يوجب على المراجع إصدار تقرير مراجعة يتضمن رأياً متحفظاً بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، مع تحديد تلك الأحداث وأثرها على القوائم المالية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بطريقة تمكن مستخدمي القوائم المالية من التعرف على المخاطر الناجمة عن تلك الأحداث. كما يجب على المراجع في ظل وجود عدد من المؤشرات التي تؤكد إفلاس المنشأة نتيجة تحقق مجموعة من الأحداث إبلاغ تلك الحقائق لمستخدمي القوائم المالية، وإصدار تقرير مراجعة يتضمن رأياً عكسياً بشأن القوائم المالية للمنشأة.

2-4-3 تأثير كفاية الإفصاح على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

يرى الباحث أن كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:-

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، مرجع سابق، ص ص 535 – 537 . .

- يؤدي كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة إلى زيادة مقدرة المراجعين على تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة.
- يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة في حصول المراجع على معرفة جيدة عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية والتغييرات في تطبيقها وأثرها على القوائم المالية للمنشأة.
- يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة في تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث اللاحقة والأحداث الطارئة والخسائر المحتملة وأثرها على القوائم المالية.
- يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة في تمكين مكتب المراجعة من التخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة في ضوء الخبرة بطبيعة نشاط المنشأة وتحديد الفترة الزمنية الكافية لتنفيذ عملية المراجعة.

كما يؤكد الباحث أهمية قيام مراجع الحسابات بالتأكد من كفاية الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، حيث أنه إذا تبين له عدم كفاية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والأحداث العارضة والخسائر المحتملة في القوائم المالية مع تعمد إدارة المنشأة عدم الإفصاح عن تلك الأحداث بالصورة الكافية، فإن على مراجع الحسابات اتخاذ الإجراءات الضرورية لإبلاغ تلك الحالة إلى مختلف مستخدمي القوائم المالية ومجلس إدارة المنشأة، بهدف التقليل من حجم المسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها المراجع من ناحية، ويقلل في الوقت نفسه من حجم الخسائر التي قد تتعرض لها الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على قوائم مالية مضللة، مما يساهم في تعزيز الثقة في أداء مراجع الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

خلاصة الفصل الثاني:

يتأثر أداء مراجع الحسابات بعدد من المتغيرات المرتبطة ببيئة المراجعة الخارجية، سـواءً المتغيرات المرتبطة بمكاتب المراجعة، أو المتغيرات المرتبطة بالمنشآت محـل المراجعـة. وقـد تناول الباحث في الفصل الحالي أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جـودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث خُصص المبحث الأول لتناول أهم متغيـرات بيئـة المراجعـة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة والتي تمثلت في (حجم مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، أتعاب مراجعة الحسابات، التخصص الصناعي لمكتب المراجعة، طول فتـرة ارتبـاط المراجع بالمنشأة محل المراجعة، ضغوط موازنة الوقـت، الـدعاوى القـضائية ضـد مراجـع الحسابات، تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة، استخدام برامج المراجعة المهيكلـة، ونظام الاتصال في مكتب المراجعة). وقد تبين من خلال مناقشة وتحليل المتغيرات السابقة تبـاين نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث توصلت نتائج بعض تلك الدراسات إلى وجود علاقة ايجابية بين تلك المتغيرات وجـودة أداء مراجعي الحسابات، في حين توصلت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية بين تلك المتغيـرات وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

كما خُصص المبحث الثاني لتناول أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، والتي تمثلت في (حجم المنشأة محل المراجعة، مخـاطر نـشاط المنـشأة محـل المراجعة، استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات والتقريـر عـن نتائجهـا، وكفايـة الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة). وقد اتـضح مـن خـلال مناقـشة وتحليـل المتغيرات السابقة تباين نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير تلك المتغيـرات علـى جـودة أداء مراجعي الحسابات، حيث توصلت نتائج بعض تلك الدراسات إلى وجود علاقة ايجابية بـين تلـك المتغيرات وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، في حين توصلت دراسات أخرى إلى وجـود علاقة سلبية بين تلك المتغيرات وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

الفصل الثالث
واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية
ونتائج الدراسة الميدانية

- المبحث الأول: واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية.

- المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية وخصائص المشاركين فيها.

- المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الثالث

واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية

ونتائج الدراسة الميدانية

تمهيد :

يناقش الفصل الحالي واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية، من خلال تناول أهم الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بمهنة المراجعة في اليمن، ودراسة مراحل تطور مهنة المراجعة قبل تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين وبعد تأسيس الجمعية، كما يتناول الفصل الحالي منهجية الدراسة الميدانية من خلال وصف الأداة المستخدمة في تنفيذ الدراسة الميدانية وخصائص المشاركين فيها، بالإضافة إلى تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات من خلال دراسة اتجاهات آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشأن تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، من خلال الثلاثة المباحث التالية:-

المبحث الأول : واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية.

المبحث الثاني : منهجية الدراسة الميدانية وخصائص المشاركين فيها.

المبحث الثالث : نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول : واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية

واجهت مهنة المراجعة في اليمن العديد من التحديات التي حالت دون مواكبتها للتطورات التي شهدتها المهنة في العديد من البلدان، نتيجة القصور في التشريعات القانونية التي تنظمها، ومحدودية الاختصاصات الممنوحة للجمعية المسئولة عن تنظيم شئون منتسبيها، بالإضافة إلى عدم إنشاء جهاز فني يختص بإصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يساهم في تطوير مهنة المراجعة، وينظم العلاقة بين مراجعي الحسابات من ناحية، وعلاقة مراجعي الحسابات بعملائهم من ناحية أخرى.

المطلب الأول : دوافع الاهتمام بمهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية

شهد العقد الأخير من القرن العشرين تزايداً في الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات في اليمن، نتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدها الاقتصاد اليمني والسعي نحو انضمام اليمن إلى عضوية منظمة التجارة العالمية، والتي سنتناولها فيما يلي:-

1-1-1 : التطورات الاقتصادية والتوجه نحو توسيع استثمارات القطاع الخاص

عانى الاقتصاد اليمني في النصف الأول من عقد التسعينيات من القرن العشرين تدهوراً في الأوضاع الاقتصادية، نتيجة الزيادة في الاختلالات الداخلية الناجمة عن الزيادة في حجم السيولة المحلية، وارتفاع المعدلات السنوية للإنفاق العام بشقيه الجاري والاستثماري وارتفاع معدلات الاستهلاك النهائي وتفاقم العجز في الموازنة العامة للدولة، وغيرها من الاختلالات التي ساهمت في اختلال علاقة النمو بين قطاعات الاقتصاد الوطني واتساع فجوة الموارد المحلية[1]. وقد سعت السلطات الحكومية إلى محاولة وقف التدهور في أداء الاقتصاد اليمني، من خلال تنفيذ برنامج للإصلاحات الاقتصادية والإدارية في إطار الاتفاق بين حكومة الجمهورية اليمنية وصندوق النقد والبنك الدوليين على تنفيذ برنامج للتثبيت الاقتصادي والتكيف الهيكلي، قامت من خلاله السلطات الحكومية باتخاذ عدد من القرارات، يتم تنفيذها على فترات زمنية متتالية، بهدف تحقيق الاستقرار في الاقتصاد الوطني، وتخفيض معدلات التضخم وتحقيق الاستقرار في مستويات الأسعار المحلية، وذلك من خلال تبني سياسة نقدية ومالية انكماشية بهدف تخفيض معدلات نمو العرض النقدي وتقييد حجم الائتمان المحلي الموجه للحكومة بغرض تخفيض حجم العجز السنوي في الموازنة العامة، وتمويل عجز الموازنة من مصادر حقيقية غير تضخمية، بالإضافة إلى إتباع مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تنمية الموارد المحلية وتحسين القدرة التنافسية للصادرات الوطنية في

---

[1] الجلال، أحمد محمد، "دور السياسات النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية – دراسة حالة الجمهورية اليمنية 1990-2003م" ، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م)، ص 68.

السوق الدولية[1]. وقد تضمن برنامج الإصلاحات الاقتصادية والإدارية الذي بدأ تطبيقه في مـــارس 1995م عدداً من السياسات والإجراءات التي اتخذتها الحكومة في إطار السياستين النقدية والمالية، والتي تمثلت في رفع الدعم عن السلع الغذائية الأساسية مثل الـــسكر والقمـــح والـــدقيق والحليـــب وغيرها، والرفع الجزئي للدعم الموجه للمشتقات النفطية والغاز والكهرباء والماء، وتمويل العجـــز في الموازنة العامة للدولة من مصادر حقيقية غير تضخمية من خلال إصدار أذون الخزانة ، كمـــا هدفت السلطات الحكومية إلى تحقيق ما يلي[2] :-

- التحرير التام لأسعار السلع والخدمات، بحيث تتحدد الأسعار وفق قـــوى العـــرض والطلـــب، وإلغاء كافة أنواع التدخل الحكومي في جهاز الأسعار.
- إلغاء القيود الكمية والإدارية على الواردات.
- إصدار قانون الخصخصة، بهدف تحويل وحدات القطاعين العام والمختلط مـــن ملكيـــة وإدارة الدولة إلى ملكية وإدارة القطاع الخاص، وبما يمكن القطاع الخاص من القيام بدور هـــام فـــي عملية التنمية الاقتصادية.

وفي إطار تخلي الدولة تدريجياً عن القيام ببعض الأنشطة الاقتصادية، برزت أهمية الـــدور المتوقع للقطاع الخاص، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية التي شهدها الاقتصاد اليمنـــي، ممـــا تطلب إصدار التشريعات القانونية التي تساهم في توفير مناخ ملائم لتشجيع القطاع الخاص اليمني وجذب الاستثمارات العربية والأجنبية للاستثمار في مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني. وقد قامت السلطات الحكومية في إطار تنفيذ برنامج الخصخصة بإصدار القانون رقـــم (45) لـــسنة 1999م بشأن الخصخصة، والذي هدف وفق المادة الثالثة من القانون إلى تحقيق ما يلي[3]:-

1. تأكيد دور الدولة في إدارة الاقتصاد وفقاً لاقتصاديات السوق.
2. تخفيض أعباء الدولة من جراء نفقاتها على الوحدات الاقتصادية المملوكة لها.
3. رفع وزيادة الكفاءة في أداء الوحدات الاقتصادية على أسس تنافسية.
4. تشجيع الملكية والاستثمار الخاص بشكل تنافسي بما لا يؤدي إلى الاحتكار ويحقـــق مـــشاركة أوسع للملكية عن طريق الاكتتاب العام.
5. ضمان تدفق استثمارات جديدة وتكنولوجيا حديثة متطورة وغير مضرة بالبيئة.

[1] الفسيل، طه، "المشروطية المتبادلة بين صندوق النقد الدولي والبنك الدولي"، بحوث وأدبيات المؤتمر الاقتصادي اليمني الثاني المنعقد في صنعاء خلال الفترة 18-20 ابريل 1998م، (صنعاء، كتاب صادر عن مجلة الثوابت للنشر،1999م)، ص ص 84 – 86 .

[2] البشاري، أحمد، "الإصلاحات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية الخلفيات – المراحل – النتائج"، بحوث وأدبيات المؤتمر الاقتـــصادي اليمني الثاني المنعقد في صنعاء خلال الفترة 18-20 أبريل 1998م، (صنعاء، كتاب صادر عن الثوابت للنـــشر، 1999م)، ص ص 299 – 325.

[3] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (45) لسنة 1999م بشان الخصخصة، عدد (20)، أكتـــوبر 1999م، ص 2 .

6. تشجيع قيام السوق المالية.

كما قامت الحكومة اليمنية بتعديل قانون الاستثمار رقم (22) لسنة 1991م بموجب القـرار الجمهوري بالقانون رقم (14) لسنة 1995م، والذي تم تعديله لاحقا بموجب القـانون رقـم (29) لسنة 1997م، كما تم إصدار قانون الاستثمار الجديد رقم (22) لسنة 2002م والـذي حـل محـل قانون الاستثمار رقم (22) لسنة 1991م وتعديلاته، مما يعكس حرص الحكومـة اليمنيـة علـى تطوير التشريعات القانونية لتوفير بيئة استثمارية تساهم في تشجيع اسـتثمارات القطـاع الخـاص اليمني، وجذب المزيد من الاستثمارات العربية والأجنبية، خاصة في ظل ما نصت عليـه المـادة (5) من قانون الاستثمار رقم (22) لسنة 2002م عن مبدأ المعاملة الوطنية، والتي أشـارت إلـى المساواة بين رأس المال العربي والأجنبي والمستثمرين العرب والأجانب مع رأس المـال اليمنـي والمستثمرين اليمنيين دون تمييز فيما يخص الحقوق والالتزامات والقواعد والإجراءات الواردة في قانون الاستثمار[1].

وفي إطار التحولات الاقتصادية السابقة والتوجه نحو توسيع اسـتثمارات القطـاع الخـاص المحلي والأجنبي من خلال صدور القوانين المشجعة للقطاع الخاص الوطني والمستثمرين العـرب والأجانب للاستثمار في مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني وتطبيق برنـامج الخصخـصة، زادت الحاجة للاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات لدورها الهام في إضـفاء الثقـة علـى القـوائم الماليـة المنشورة للمنشآت محل المراجعة، بما يساهم في توفير درجة مناسبة من الطمأنينة لـدى مختلـف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية للمنشآت، تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويليـة المرتبطة بتلك المنشآت، وبما يزيد من مقدرة تلك المنـشآت علـى توسـيع حجـم اسـتثماراتها، وحصولها على الموارد المالية اللازمة لتمويل أنشطتها من خلال إصدار الأسهم والسندات.

1-1-2 التوجه نحو الانضمام إلى عضوية منظمة التجارية العالمية

في ضوء النجاحات التي تحققت أثناء تنفيذ برنامج الإصلاحات الاقتصادية والإدارية، بـدأت اليمن أولى خطواتها نحو الانضمام إلى عضوية منظمة التجارة العالمية عام 1998م مـن خـلال تشكيل لجنة وزارية كلفت بدراسة متطلبات الانضمام إلى عضوية المنظمة في إطار رغبة الـيمن في الاندماج في نظام التجارة الدولية الحر والاقتصاد العالمي[2]، حيث صدر قرار رئـيس مجلـس الوزراء رقم (239) لعام 1998م والذي قضى بإنشاء اللجنة الوطنية للإعداد والتفاوض مع منظمة

---

[1] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 2002م بشأن الاسـتثمار، عـدد (14)، يوليـو 2002م، ص 6.

[2] باناجه، محمد عمر عبدالله، "اليمن ومنظمة التجارة العالمية– عالم الخيارات المحدودة"، دراسات اقتصادية، عدد (11)، صنعاء، ابريل – يونيو 2004م، ص 57.

التجارة العالمية يرأسها وزير الصناعة والتجارة[1]. وقد تقدمت اليمن بطلب الحصول على عضوية المنظمة عام 1998م، وأقر المجلس العام للمنظمة في 14 أبريل عام 1999م قبول اليمن بصفة عضو مراقب، كما تقدمت اليمن في أبريل عام 2000م عبر مندوبها الدائم في جنيف بطلب الانضمام إلى عضوية المنظمة، وقد تم إقرار الطلب وتشكيل فريق العمل في اجتماع المجلس العام للمنظمة في17 يوليو عام 2000م. كما صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (83) لعام 2000م بإنشاء لجنة وزارية خاصة بالسياسات العامة للتفاوض مع المنظمة، وصدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (84) لعام 2000م بشأن إنشاء فريق تفاوض وطني، كما تم إنشاء مكتب للاتصال والتنسيق مع منظمة التجارة العالمية[2]. وقد عقدت اليمن عدة جولات من المفاوضات مع منظمة التجارة العالمية في إطار الخطوات الإجرائية للانضمام إلى عضوية المنظمة، وكانت الجولة الأولى من المفاوضات في نوفمبر عام 2004م، كما قامت الحكومة اليمنية بإجراء العديد من التعديلات في القوانين، بهدف جعل التشريعات اليمنية خاصة المرتبطة بالتجارة والاستثمار متوافقة مع النظام التجاري والاستثماري متعدد الأطراف، بهدف زيادة مقدرة الاقتصاد اليمني على جذب المزيد من الاستثمارات العربية والأجنبية، خاصة في ظل السعي نحو تحقيق التوافق في التشريعات اليمنية في مجال التجارة والاستثمار مع التشريعات التجارية وقوانين الاستثمار للدول الأعضاء في المنظمة.

وتعد خدمات مراجعة الحسابات من الخدمات التي تغطيها الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، مما يوجب على البلدان الأعضاء في منظمة التجارة العالمية، أو البلدان التي تسعى إلى عضوية المنظمة إزالة كافة القيود التي تحول دون حرية انتقال الخدمات بين الدول الأعضاء في المنظمة، من خلال الالتزام بالمبادئ الأساسية للمنظمة والتي من أهمها[3]:-

- مبدأ الدولة الأولى بالرعاية، ويقصد بها منح كافة الدول الأعضاء في المنظمة جميع المزايا والتسهيلات التي تمنح لأي بلد آخر، وبصورة أدق فإن منح إحدى الدول الأعضاء في المنظمة مزايا وتسهيلات لمكاتب مراجعة في دولة أخرى، يترتب عليه تمتع بقية الدول الأعضاء في المنظمة بنفس المزايا والتسهيلات الممنوحة دون تمييز.
- مبدأ المعاملة الوطنية، ويقصد بهذا المبدأ عدم جواز قيام الدولة بأي إجراءات تمييز لصالح السلع والخدمات المنتجة محلياً على حساب السلع والخدمات المستوردة.
- مبدأ إلغاء القيود الكمية على الواردات من السلع والخدمات، والذي يقصد به قيام الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية بإزالة كافة القيود والعقبات التي تحول دون حرية انتقال

---

[1] بامشموس، عبدالله أحمد عمر، مرجع سابق، ص 149 .

[2] باناجه، محمد عمر عبدالله، مرجع سابق، ص 57 .

[3] بامشموس، عبدالله أحمد عمر، مرجع سابق، ص ص 50-51 .

السلع والخدمات بين الدول الأعضاء في المنظمة، سواءً تمثلت تلك العقبات في التشريعات القانونية، أو الإجراءات الحمائية للسلع والخدمات المحلية.

- مبدأ الشفافية، ويتطلب هذا المبدأ من الدول الأعضاء في المنظمة إيجاد نظام ملائم للمعلومات، يتم من خلاله توفير المعلومات والبيانات الكافية والملائمة للمستثمرين والمستوردين بطريقة تمكنهم من اتخاذ القرارات والخطط المستقبلية، الأمر الذي يتطلب من البلدان تطبيق معايير موحدة، سواءً كانت معايير محاسبية أو معايير تدقيق، وهو ما أكدت عليه منظمة التجارة العالمية من خلال اشتراطها تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

وقد شددت الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على ضرورة وضع ضوابط محددة تساهم في تسهيل التجارة في خدمات المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال التزام البلدان الأعضاء في المنظمة بمجموعة القواعد التي حددتها المنظمة، والتي تضمن اتساق الأحكام والقواعد والقوانين المحلية في البلدان الأعضاء المتعلقة بخدمات المحاسبة والمراجعة مع المتطلبات المنصوص عليها بالمادتين السادسة والسابعة للاتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات (GATS)[1]، حيث أكدت المادة السادسة من الاتفاقية على ضرورة اهتمام الدول الأعضاء في المنظمة بتطبيق القوانين المحلية المتعلقة بقطاع الخدمات والمهن بطريقة معقولة وموضوعية، من خلال إزالة كافة القيود والعقبات أمام التجارة في الخدمات بحيث لا تشكل إجراءات التأهيل المهني والمعايير الفنية وإجراءات منح تراخيص مزاولة المهنة عائقاً أمام التجارة في الخدمات، كما أوضحت المادة السابعة من الاتفاقية إلى اعتراف الدول الأعضاء في المنظمة بالمؤهلات والإجازات المهنية، والتأكيد على حق الدول الأعضاء في اختيار الطريقة المناسبة للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية سواءً من خلال اللجوء إلى التشريع الفردي أو في إطار الاتفاقيات المتبادلة مع الدول الأخرى[2].

ووفقاً لما سبق يرى الباحث أن انضمام اليمن إلى عضوية منظمة التجارة العالمية ستؤدي إلى خلق منافسة غير متكافئة بين مكاتب المراجعة في البلدان الأعضاء في المنظمة ومكاتب المراجعة المحلية، نظراً لما تتمتع به مكاتب المراجعة في تلك البلدان من كبر حجمها، وامتلاكها لخبرات فنية عالية، واستخدامها لبرامج مراجعة متطورة، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة حصتها في سوق خدمات مهنة المراجعة في السوق اليمنية على حساب مكاتب المراجعة المحلية، نظراً لما تعانيه مهنة المراجعة في اليمن من قصور في أساليب تنظيمها، بالإضافة إلى ما سيترتب على انضمام اليمن إلى عضوية المنظمة من إلغاء لكافة أنواع الحماية التي توفرها التشريعات اليمنية

---

[1] زكي، أحمد زكريا، " أثر تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاوليها في مصر، بحوث وأدبيات المؤتمر العلمي المنعقد بكلية التجارة جامعة حلوان بعنوان " الجامعات المصرية والمعاهد العلمية في ظل تطبيق الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات"، مايو 2006م، ص 7 .

[2] بامشموس، عبدالله أحمد عمر، مرجع سابق، ص 150.

لمكاتب المراجعة المحلية، من خلال إلغاء القيود التي تحد من حرية مكاتب المراجعة الأجنبية على مزاولة نشاطها في اليمن، خاصة المتطلبات الملزمة لفروع مكاتب المحاسبة والتدقيق الأجنبية، أو المحاسبين القانونيين الطبيعيين الأجانب من إقامة شراكة مع محاسب أو محاسبين قانونيين يمنيين كشرط لمنحهم الترخيص بمزاولة المهنة في الجمهورية اليمنية. كما يرى الباحث أن تطوير مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية في حالة استكمال إجراءات انضمامها إلى عضوية المنظمة يتطلب ما يلي:-

- تحسين مخرجات التعليم الجامعي، من خلال ربط المناهج الدراسية الجامعية بالتطبيقات العملية.
- تفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، من خلال قيام المنظمات المهنية، ممثلة بجمعية المحاسبين القانونيين أو المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة (في حالة استكمال إجراءات إنشاءه) بدور فاعل في الرقابة على أداء مكاتب المراجعة، والتحقق من التزامها بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، سواء تم ذلك من خلال تنفيذ برنامج فحص النظير، أو قيام جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين أو المجلس الأعلى للمهنة بتعيين فرق عمل تكلف بفحص أعمال مكاتب المراجعة، وتقديم تقارير حول مدى التزامها بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، ومدى التزامها بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.
- تبني معايير محلية للمحاسبة والمراجعة تتوافق في إطارها العام مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وبما يساهم في تطبيق أسس موحدة في إعداد القوائم المالية تزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة وتزيد من درجة وضوحها، خاصة في ظل الاتجاه نحو إنشاء سوق للأوراق المالية والذي سيؤدي بدوره – في حالة انضمام اليمن إلى عضوية منظمة التجارة العالمية– إلى جعل أسهم الشركات اليمنية المتداولة في سوق الأوراق المالية المحلية قابلة للتداول في الأسواق المالية للبلدان الأعضاء في المنظمة، وفي الوقت نفسه إمكانية تداول الأسهم المسجلة في الأسواق المالية للبلدان الأعضاء في المنظمة في سوق الأوراق المالية في اليمن.
- ضرورة قيام المنظمات المهنية بوضع دليل قواعد آداب للسلوك المهني، تحكم سلوك مراجعي الحسابات أثناء تنفيذ مهام المراجعة، وتنظم علاقة المراجعين بعملائهم والعلاقة فيما بين المراجعين المزاولين للمهنة.

المطلب الثاني : مراحل تطور مهنة المراجعة في اليمن

شهدت مهنة المراجعة في اليمن عدداً من التطورات كما يلي:-

1-2-1 مهنة المراجعة في الفترة السابقة لتأسيس جمعية المحاسبين القانونيين

أنشئ أول جهاز فني لتدقيق الحسابات في جنوب اليمن (سابقاً) في مدينة عدن أطلق عليه إدارة فحص الحسابات، وأوكلت إليه مهمة فحص حسابات الحكومة لما كان يسمى حكومة مستعمرة عدن والحسابات التابعة لها في المحميات[1]. ويعد صدور القانون رقم (13) لسنة 1963م بشأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة في شمال اليمن (سابقاً) من أولى التشريعات القانونية التي أشارت إلى أهمية مهنة مراجعة الحسابات في اليمن، حيث ألزم القانون تلك الشركات بتعيين مراجع حسابات أو أكثر لتدقيق حساباتها، وبيان مدى إيضاحها لحالتها المالية، ومدى تطابقها مع الوثائق والقوانين والأنظمة النافذة، بهدف حماية مصالح المساهمين في تلك الشركات والمتعاملين معها[2]، كما صدر القانون رقم (1) عام 1964م في جنوب اليمن (سابقاً) بعد الاستقلال عن الاحتلال البريطاني، والذي تم بموجبه تكليف إدارة فحص الحسابات بالرقابة على حسابات حكومة الاتحاد الفيدرالي لجنوب اليمن. وعلى الرغم من صدور قانون التأميم رقم (37) عام 1969م في جنوب اليمن (سابقاً) والذي تم بموجبه تحويل جميع الشركات والمؤسسات إلى ملكية الدولة إلا أن فحص حسابات تلك الشركات والمؤسسات كان يتم عن طريق مراجعين خارجيين، نظراً لأن جهاز فحص الحسابات كان محصوراً في مراجعة حسابات الموازنة العامة الجارية للدولة، واستمر الوضع على نفس الحال حتى تم إنشاء الجهاز المركزي لمراجعة الحسابات بالقانون رقم (16) لعام 1972م والذي تم بموجبه منح الجهاز صلاحيات الرقابة والفحص على كافة قطاعات الاقتصاد الوطني[3]. وقد تم إصدار القانون رقم (11) لسنة 1972م بشأن ضريبة الدخل في شمال اليمن (سابقاً)، والذي تم بموجبه إلزام مصلحة الضرائب بعدم قبول الإقرارات الضريبية المقدمة من شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، إلا إذا كانت معمدة من أحد مراجعي الحسابات[4]. وقد ظلت مهنة المراجعة في اليمن دون تشريع قانوني ينظمها، ويحدد حقوق وواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات، حيث ركزت الحكومات اليمنية على تحريك عجلة التنمية وتوسيع حجم نشاطها

---

[1] العمودي، أحمد عبدالله عمر، " دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية"، (جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2001م)، ص 58 .

[2] الأديمي، منصور ياسين (2005)، " دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير الأداء المهني في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير المراجعة الدولية"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، عدد (23)، صنعاء، سبتمبر – مارس 2005م، ص 11 .

[3] العمودي، أحمد عبدالله عمر، مرجع سابق، ص 58 .

[4] الجرادي، سمير عبدالرشيد، " الممارسات المهنية لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية بين التشريع والتطبيق ومدى تناسبها مع معايير المراجعة الدولية"، (جامعة الملكة أروى، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص 13 .

الإنتاجي والخدمي من خلال تأسيس العديد من المؤسسات العامة والمشاركة في العديد من وحدات القطاع المختلط، كما ركزت الدولة اهتمامها نحو إنشاء جهاز رقـــابي يخـــتص بمراقبـــة أنـــشطة المؤسسات العامة والشركات المختلطة، والرقابة على كافة وحدات القطاع الإداري فـــي الدولـــة، حيث تم إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في شمال اليمن (سابقاً) بموجب القـــانون رقـــم (54) لسنة 1974م، كما تم إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في جنوب الـــيمن (ســـابقاً) بموجب القانون رقم (11) لسنة 1982م[1]، واللذين تم دمجهما بعد إعادة تحقيق الوحدة اليمنية فـــي الثاني والعشرين من مايو عام 1990م بموجب القانون رقم (39) لعـــام 1992م بـــشأن الجهـــاز المركزي للرقابة والمحاسبة. وقد اقتصرت مزاولة مهنة المراجعة قبل عـــام 1977م فـــي شـــمال اليمن (سابقاً) على (11) مكتب محاسبة ومراجعة تعود ملكيتها لعـــدد مـــن المـــراجعين العـــرب والأجانب، كما اعتمدت تلك المكاتب في مزاولة مهنة المراجعة من خلال الحصول علـــى ســـجل تجاري من وزارة الاقتصاد آنذاك، حيث اعتبر السجل التجاري كبديل لرخصة مزاولة المهنة[2].

وقد أدت التطورات الاقتصادية، وما صاحبها من نمو في حجم نشاط القطاع الخـــاص إلـــى وجود ضرورة ملحة للاهتمام بمهنة المراجعة، بما يساهم في تقديم بيانـــات ســـليمة ســـواءً عنـــد احتساب الضرائب المستحقة على أرباح وحدات القطاع الخاص، أو بغرض توفير بيانات عن نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي، وبما يكفل مساعدة راسمي السياسات الاقتـــصادية فـــي تقديم بيانات دقيقة عن حجم نشاط القطاع الخاص، مما أكد على ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة، وترتب عليه إصدار أول قانون لتنظيم مهنة المراجعة في شمال اليمن (سابقاً) بموجب القانون رقـــم (99) لعام 1976م بشأن نظام المحاسبين القانونيين، والذي تم بموجبه الاعتـــراف بأهميـــة مهنـــة المراجعة كنتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدتها اليمن[3]، وقد تضمن القانون سالف الذكر تحديد الشروط اللازمة لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وشروط منح تراخيص مزاولة المهنة، وتحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات. كما تضمن القانون السابق تشكيل لجنة المحاســـبين القانونيين، والتي أوكل إليها القيام بمهام دراسة طلبات الحصول على إجازة محاسب قانوني، ورفع التوصيات اللازمة لذلك، ورفع المقترحات المناسبة لتحسين وتطوير مهنـــة مراجعـــة الحـــسابات،

---

[1] قاسم، بدر محمد فرحان، " تقييم التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية"، (الجامعة الوطنية، كليـــة العلـــوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص ص 55- 56 .

[2] الجمهورية العربية اليمنية، وزارة الصناعة والتجارة، "نظام المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية اليمنية، القرارات الوزاريـــة ومحاضر اجتماعات لجنة المحاسبين القانونيين"، 1980م، ص ص 20 – 57 . نقلاً عن الجرادي سمير عبدالرشيد، مرجع سابق، ص ص 12 – 13 .

[3] الحميري، جمال عبدالحق، " تقييم جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالجمهورية اليمنية دراسة نظرية – ميدانية"، (أكاديميـــة السادات للعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م)، ص 115 .

وغيرها من المهام ذات الصلة بمهنة المراجعة والمراجعين المزاولين للمهنة[1]. وعلى الرغم من صدور أول قانون لتنظيم مهنة المراجعة، إلا أن المهنة ظلت دون تنظيم، نظراً لعدم وجود جهاز فني أو هيئة مهنية تختص بتنظيم شئون المزاولين لمهنة المراجعة، وتهتم بتطوير مهنة المراجعة وتتبنى إصدار قواعد آداب السلوك المهني ومعايير محلية للمحاسبة والمراجعة.

1-2-2 مهنة المراجعة بعد تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين

تأسست أول جمعية للمحاسبين في اليمن عام 1987م أطلق عليها اسم جمعية المحاسبين اليمنيين، واعتبرت كهيئة مهنية ضمت في عضويتها المحاسبين الحاصلين وغير الحاصلين على إجازة محاسب قانوني*، وقد هدفت الجمعية إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن، ومحاولة تبني قواعد آداب للسلوك المهني. وقد أعقب صدور القانون رقم (31) لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في فبراير عام 1993م. ونظراً للتشابه بين أهداف الجمعيتين فقد تم حل جمعية المحاسبين اليمنيين التي تم تأسيسها عام 1987م، وأصبحت العضوية في جمعية المحاسبين القانونيين تقتصر على المحاسبين القانونيين الحاصلين على إجازة محاسب قانوني[2]. وقد تأسست جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين باعتبارها جمعية مهنية، تتمتع بشخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة، تعنى بتنظيم شئون منتسبيها، وتساهم بالنهوض والتطوير لمهنة المحاسبة والمراجعة. وقد اعتبرت عضوية المحاسبين القانونيين في الجمعية وجوبية بموجب المادة (66) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، بحيث لا يجوز لأي مراجع مزاولة المهنة ما لم يكن عضواً في الجمعية[3]. وعلى الرغم من مرور فترة منذ تأسيس الجمعية، إلا أن الأنشطة التي نفذتها الجمعية تعد محدودة وذلك لما يلي[4]:-

- قلة الموارد المالية للجمعية، والتي تنحصر في الاشتراكات المحصلة من الأعضاء، نظراً لاقتناع بعض وجهات النظر بعدم تحصيل اشتراكات سنوية من فروع مكاتب المراجعة الأجنبية، على اعتبار أن فروع مكاتب المراجعة الأجنبية ليست محاسباً قانونياً بموجب المادة (2) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، والتي عرفت المحاسب القانوني على أنه " الشخص الطبيعي الحاصل على إجازة محاسب قانوني وفق

---

[1] الأديمي، منصور ياسين (2005)، مرجع سابق، ص 13 .

* إجازة المحاسب القانوني، هي شهادة محاسب قانوني يحصل عليها الشخص الطبيعي بعد اجتياز الاختبارات والشروط المحددة في القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات.

[2] قاسم، بدر محمد فرحان، مرجع سابق، ص 56.

[3] الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 18.

[4] الأديمي، منصور ياسين (2005)، مرجع سابق، ص 21.

أحكام القانون"، وبالتالي اعتبرت بعض وجهات النظر التي توجه سياسات الجمعية أن فروع مكاتب المراجعة الأجنبية شخص اعتباري، لا تعد عضويته إلزامية في الجمعية، مما أفقد جمعية المحاسبين القانونيين الاشتراكات التي كان من المفترض تحصيلها من فروع مكاتب المراجعة الأجنبية، خاصة في ظل ارتفاع حصة تلك المكاتب في سوق خدمات مهنة المراجعة في اليمن.

- محدودية تفاعل العديد من الأعضاء مع أنشطة الجمعية، مما ترتب عليه ضعف العلاقة التي تربط الجمعية بأعضائها، خاصة في ظل تفضيل العديد من المحاسبين القانونيين عدم التفرغ لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وارتباطهم ببعض الأعمال سواءً من خلال التعيين في بعض المناصب في أجهزة الدولة، أو العمل في وحدات القطاع العام أو الخاص أو المختلط، وتفضيلهم البقاء في وظائفهم لانخفاض الحافز لديهم لمزاولة المهنة.
- محدودية الاختصاصات الممنوحة للجمعية وعدم وضوحها، وإسناد مهام وضع القواعد والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة المحلية إلى المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة، بموجب المادة رقم (62) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، إلا أن هذا المجلس لم يتم إنشاؤه منذ تاريخ صدور القانون، مما ترتب عليه تجميد كافة الجهود في سبيل تطوير مهنة المراجعة في اليمن.
- عدم وجود دليل لقواعد آداب السلوك المهني والذي يكتسب أهمية كبيرة في توجيه سلوك المراجعين أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، وتنظيم علاقة المراجعين مع زملاء المهنة، أو مع المنشآت محل المراجعة، خاصة في ظل وجود بعض السلوكيات التي تسيئ لسمعة المهنة، سواءً من خلال سعي بعض مكاتب المراجعة للارتباط بالشركات التي يراجعها مراجعون آخرون، أو من خلال قبول تلك المكاتب أتعاب مراجعة منخفضة في سبيل الارتباط بالعملاء مما يؤثر على استقلاليتها ومستوى أدائها مستقبلاً.
- الخلط بين السياسة والمهنة، نتيجة تبعية المهنة وخضوعها لسيطرة وهيمنة الأجهزة الحكومية والجهات الرسمية، ممثلة بوزارة المالية ووزارة الصناعة والتجارة، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، مما ساهم في إضعاف دور الجمعية وأفقدها المقومات الأساسية للقيام بدور هام في سبيل تطوير مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية[1].

---

[1] الحميري، جمال عبدالحق، مرجع سابق، ص 125 .

المبحث الثاني : منهجية الدراسة الميدانية وخصائص المشاركين فيها

يتناول المبحث الحالي منهجية الدراسة الميدانية، من خلال وصف الأداة المستخدمة في تنفيذ الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة وأسلوب اختيار عينة المشاركين فيها، وأسلوب توزيع وجمع قوائم الاستقصاء، وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات. كما يتناول المبحث الحالي خصائص المشاركين في الدراسة من خلال تبويب المشاركين حسب جهة العمل، الوظيفة الحالية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، والتخصص.

المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية

يتضمن الجزء الحالي من الدراسة وصف منهجية الدراسة الميدانية من خلال ما يلي:-

2-1-1 وصف أداة الدراسة

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية من خلال قائمة استقصاء تم توزيعها على مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. وقد تم إعداد وتجهيز قائمة الاستقصاء خلال عدد من المراحل كما يلي:-

2-1-1-1 تصميم قائمة الاستقصاء

تم تصميم قائمة استقصاء مكونة من ثمان صفحات، يوضحها الملحق رقم (1) ضمن ملاحق البحث. وقد راعى الباحث أثناء إعداد قائمة الاستقصاء تحقيق الترابط بين فقراتها، بطريقة تحقق الوضوح في عباراتها، وبما يحقق الهدف من تنفيذ الدراسة الميدانية. وقد تضمنت قائمة الاستقصاء ما يلي:-

- توجيه خطاب مرفق بقائمة الاستقصاء، تضمن طبيعة الدراسة، ودرجة الأهمية التي تكتسبها في سبيل تطوير مهنة المراجعة في اليمن، والتأكيد على أهمية المشاركة في الدراسة كوسيلة للإسهام بدور فاعل في تطوير البحث العلمي في مجال مراجعة الحسابات، مع تقديم الشكر مسبقاً للمشاركين في الدراسة وتقدير الباحث لانشغالاتهم.
- قائمة تتضمن الشرح بإيجاز لأهم المصطلحات والمفاهيم الواردة في قائمة الاستقصاء، بهدف زيادة مقدرة المشاركين في الدراسة على الإجابة على فقراتها، وإزالة الغموض في محتوياتها وبما يحقق الهدف منها.
- البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينتي الدراسة، والتي تضمنت جهة العمل، الوظيفة الحالية للمشاركين في الدراسة، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، والتخصص.
- مجموعة الأسئلة المتعلقة بالدراسة الميدانية، والتي بلغت (60) فقرة، تمثل (14) متغير. منها (10) متغيرات تعكس تأثير المتغيرات المرتبطة بمكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، (4) متغيرات تعكس تأثير المتغيرات المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

2-1-1-2 ترميز بيانات الدراسة

اعتمد الباحث في صياغة فقرات قائمة الاستقصاء على الأسئلة المغلقة، بهدف تسهيل عملية ترميز الفقرات وتحليل البيانات. وقد تم ترميز البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لمفردات عينتي الدراسة بطريقة تسهل التعامل معها أثناء التحليل الإحصائي للبيانات. والجدول رقـم(3-1) يوضح طريقة ترميز الخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة.

جدول رقم (3-1) يوضح طريقة ترميز الخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة

البيان	الـرمـز
أولاً : جهة العمل	(1) الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. (2) مكتب محاسبة ومراجعة.
ثانياً : الوظيفة الحالية (أ) بالنسبة لمراجعي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.	(1) وظيفية قيادية في الجهاز. (2) نائب مدير عام. (3) رئيس مراقبة. (4) عضو فني (مراجع).
(ب) بالنسبة لمراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الخاصة.	(1) صاحب مكتب مراجعة فردي. (2) شريك مهني. (3) مدير مراجعة رئيسي. (4) مدير مراجعة مساعد. (5) مراجع أول. (6) مراجع ثاني. (7) مراجع مساعد. (8) مراجع تحت التمرين.
ثالثاً : المؤهلات العلمية	(1) دبلوم بعد الثانوية. (2) بكالوريوس. (3) ماجستير. (4) دكتوراه. (5) زمالة مهنية. (6) أخرى.
رابعاً : سنوات الخبرة	(1) أقل من (5) سنوات. (2) من (5) سنوات إلى أقل من (10) سنوات. (3) من (10) سنوات إلى أقل من (15) سنة. (4) (15) سنة فأكثر.
خامساً : التخصص	(1) محاسبة. (2) إدارة أعمال. (3) أخرى.

المصدر: من إعداد الباحث.

وقد اعتمد الباحث في ترميز فقرات قائمة الاستقصاء باستخدام الرموز اللاتينية (A,B,C....)، ولذلك تم تحويل بيانات الدراسة من الطبيعة النوعية إلى الطبيعة الكمية، بما يمكن من إخضاعها للتحليل الإحصائي، وذلك حسبما يوضحه الجدول رقم (3-2) التالي:-

جدول رقم (3-2) يوضح طريقة ترميز فقرات قائمة الاستقصاء

م	متغيرات الدراسة	رمز المتغير	عدد الفقرات	رموز الفقرات المستخدمة في قياس تأثير المتغير
أولاً : متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة				
1	حجم مكتب المراجعة	A	5	A1, A2, A3, A4,A5
2	المنافسة بين مكاتب المراجعة	B	4	B1, B2, B3, B4
3	أتعاب مراجعة الحسابات	C	4	C1, C2, C3, C4
4	التخصص الصناعي لمكتب المراجعة	D	4	D1, D2, D3, D4
5	طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة	E	4	E1, E2, E3, E 4
6	ضغوط موازنة الوقت	F	4	F1, F2, F3, F4
7	الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات	G	4	G1, G2, G3,G4
8	تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة	H	4	H1, H2, H3, H4
9	استخدام برامج المراجعة المهيكلة	I	4	I1, I2, I3, I4
10	نظام الاتصال في مكتب المراجعة	J	4	J1, J2, J3, J4
ثانياً : متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة				
1	حجم المنشأة محل المراجعة	K	5	K1, K2, K3, K4 ,K5
2	مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة	L	4	L1, L2, L3, L4
3	استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات والتقرير عن نتائجها	M	6	M1,M2,M3,M4,M5,M6
4	كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة	N	4	N1, N2, N3, N4

المصدر: من إعداد الباحث.

كما استخدم الباحث مقياس (LIKERT) ذي النقاط الخمس، والتـــي تقـــيس مـــدى موافقـــة المشاركين في الدراسة على كل فقرة من الفقرات الواردة في قائمة الاستقصاء كما يلي:-

- موافق بشدة (5) درجات.
- موافق (4) درجات.
- محايد (3) درجات.
- غير موافق (2) درجه.

غير موافق بشدة (1) درجه.

2-1-2 اختبار أداة الدراسة

بهدف التأكد من سلامة قائمة الاستقصاء المستخدمة في جمع بيانـــات الدراســـة الميدانيـــة، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الدراسة الحالية واختبار فرضياتها، ونجاح الأداة المستخدمة في قياس الشيئ المراد قياسه، فإنه ينبغي التحقق من صلاحية قائمة الاستقـــصاء وموضـــوعيتها قبـــل توزيعها على عينة الدراسة من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات كما يلي:-

1-2-1-2 اختبار الصدق (Validity Test)

يقصد باختبارات الصدق " التأكد من أن المقياس أو الأداة المستخدمة في جمـــع المعلومـــات تقيس بالفعل المتغيرات المفروض قياسها"[1]، ويعتبر المقياس صادقاً إذا تمكن مـــن قيـــاس الـــشيئ المراد قياسه بدقة. وفي سبيل التحقق من وضوح العبارات الواردة في قائمة الاستقصاء وســـلامتها في قياس تأثير متغيرات الدراسة الحالية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، قام الباحـــث بعرض قائمة الاستقصاء - قبل توزيعها على عينة الدراسة - على عدد من الأساتذة الأكـــاديميين المتخصصين في مجال مراجعة الحسابات ومنهجية البحث العلمي والإحصاء في جامعتي الجزائر وصنعاء، وذلك بغرض تحكيم قائمة الاستقصاء وتحديد مدى الـــسلامة فـــي صـــياغة العبـــارات ووضوحها، وارتباط الفقرات الفرعية بالمتغيرات الرئيسية. والجدول رقـــم (2) ضـــمن ملاحـــق البحث يوضح أسماء الأساتذة المشاركين في تحكيم قائمة الاستقصاء. وقد أسفرت عمليـــة تحكـــيم قائمة الاستقصاء في حصول الباحث على العديد من الملاحظات الهامة، والتي ترتب عليها حـــذف بعض الفقرات غير الملائمة وإضافة فقرات أخرى، بالإضافة إلى تعديل وإعادة صـــياغة بعـــض الفقرات، والتي أسهمت في مجملها في تجهيز قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية، مما أمكن من توزيعها على عينة الدراسة وزاد من الاعتماد عليها في قياس الظاهرة محل الدراسة.

---

[1] العريقي، منصور محمد، "طرق البحث للباحثين في العلوم الإدارية والتسويقية والمالية والمصرفية"، (صنعاء، مركز الأمين للنـــشر والتوزيع، 2007م)، ص ص 99 - 100 .

2-1-2-2 اختبار الثبات (Reliability Test)

يقصد بالثبات " مدى الاتساق الداخلي لمجموعة من القياسات – العبارات- المندرجة تحت أداة المقياس"[1]، بمعنى أن الثبات يشير إلى مدى استمرار المقياس في إعطاء نفس النتيجة في كل مرة يتم تطبيقه فيها تحت ظروف مماثلة. ويستخدم معامل ألفا كرنباخ (Cronbach`s Alpha)، لقياس درجة الثبات والاتساق بين بنود المتغير الخاضع للتحليل[2]، والذي يشير إلى مدى قدرة العبارات التي تتضمنها قائمة الاستقصاء على قياس الشيئ نفسه[3]. وتتراوح قيمة معامل ألفا كرنباخ بين (0،1)، وبالتالي تزداد درجة الثبات والاتساق الداخلي بين العبارات المكونة لقائمة الاستقصاء كلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد الصحيح. ويعد انخفاض قيمة معامل ألفا كرنباخ عن (60.) دليل على انخفاض درجة الثبات والاتساق الداخلي بين فقرات قائمة الاستقصاء[4]. وقد قام الباحث بتطبيق اختبار الثبات (Cronbach`s Alpha) على قوائم الاستقصاء النهائية المعادة، والصالحة للتحليل البالغة (207) قائمة، لإجمالي فقرات قائمة الاستقصاء باستثناء البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة، حسبما يوضحه الجدول رقم (3) ضمن ملاحق البحث. وقد أوضحت نتائج تطبيق اختبار الثبات (Cronbach`s Alpha) أن قيمة معامل ألفا كرنباخ بلغت (933.)، والذي يزيد عن (60.)، مما يشير إلى الثبات والاتساق الداخلي بين فقرات قائمة الاستقصاء، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها في تنفيذ الدراسة الميدانية وبما يحقق الهدف منها.

2-1-3 مجتمع وعينة الدراسة

في سبيل تحقيق أهداف الدراسة، حدد الباحث مجتمع الدراسة في العاملين في مجال مراجعة الحسابات في كلٍ من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. وقد حدد الباحث مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات العاملين في العاصمة صنعاء نظراً لما يلي:-

- أن جميع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم وفروع مكاتب المراجعة الدولية يقع مركزها الرئيسي في العاصمة صنعاء، وبالتالي فإن غالبية مراجعي الحسابات العاملين في تلك المكاتب يتمتعون بمستوى مرتفع من الخبرة. كما أن مهام المراجعة التي تنفذ في بقية المحافظات والتي تتطلب خبرات فنية عالية، يتم تنفيذها عن طريق مراجعي الحسابات العاملين في

---

[1] شراز، محمد صالح، " التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية"، (مكة المكرمة، جامعة أم القرى، 2009م)، ص 156.

[2] الشامي، عبدالوهاب عبدالرحمن، " تقويم كفاءة الأنظمة الرقابية والمحاسبية في القطاع الحكومي في الجمهورية اليمنية"، (جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2008م)، ص 169 .

[3] شراز، محمد صالح، مرجع سابق، ص 156.

[4] مفضل، إبراهيم عبدالقدوس أحمد، " دور مراقب الحسابات في الاستجابة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية"، (الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص 126 .

المراكز الرئيسية لتلك المكاتب، أو على الأقل مشاركتهم في التنفيذ إلى جانب مراجعي الحسابات في فروع تلك المكاتب في المحافظات الأخرى إن وجدت، مما يشير إلى إمكانية تعميم النتائج التي يتم التوصل إليها على مجتمع الدراسة .

- أن جزءاً كبيراً من أنشطة مكاتب المراجعة تنفذ في العاصمة صنعاء، نظراً لتواجد غالبية إدارات الأنشطة الاقتصادية فيها، كما أن معظم المؤسسات الاقتصادية العامة والشركات المختلطة يقع مركزها الرئيسي في العاصمة صنعاء، ويتم مراجعة العديد من المؤسسات العامة والشركات المختلطة* عن طريق مراجعي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في ديوان عام الجهاز أو فرع الجهاز بأمانة العاصمة.

كما قام الباحث في إطار تحديد عينة الدراسة بزيارة الإدارة العامة للمحاسبين القانونيين في وزارة الصناعة والتجارة، وهي الإدارة المسئولة عن مسك سجلات المحاسبين القانونيين، والترتيب لإجراء امتحانات الحصول على إجازة محاسب قانوني، وإصدار تراخيص مزاولة المهنة وتجديدها، والإعلان سنوياً عن أسماء المحاسبين القانونيين الذين قاموا بتجديد تراخيص مزاولة المهنة، كما قام الباحث بزيارة جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين. وقد تبين للباحث من خلال زياراته ونتائج المقابلات التي أجراها ما يلي**:-

- بلغ عدد المحاسبين القانونيين المقيدين في سجل المحاسبين القانونيين في الإدارة المختصة بوزارة الصناعة والتجارة حتى 06/30/ 2009م (880) محاسب قانوني.
- بلغ عدد المحاسبين القانونيين الذين قاموا بتجديد تراخيص مزاولة المهنة حتى 06/30/ 2009م (113) محاسب قانوني.
- بلغ عدد المحاسبين القانونيين المقيدين في سجل العضوية بجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين حتى 2009/06/30م (874) محاسب قانوني.
- لا تتوفر لدى الإدارة العامة للمحاسبين القانونيين أو جمعية المحاسبين القانونيين سجلات إحصائية توفر البيانات التالية:-

1. عدد المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة المراجعة في أمانة العاصمة والمحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في بقية محافظات الجمهورية.

* استخدم الباحث عبارة العديد من المؤسسات العامة والشركات المختلطة ، نظراً لأن هناك عدد من المؤسسات العامة والشركات المختلطة يتم مراجعتها عن طريق مكاتب المراجعة الخاصة بتكليف من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

** قام الباحث بإجراء مقابلات كما يلي:-

- مقابلة مع الأستاذ / نبيل العزي نعمان مدير عام المحاسبين القانونيين في وزارة الصناعة والتجارة يوم الأحد الموافق 2009/7/12م.
- مقابلة مع الأخ/ عبدالملك الظرافي سكرتير جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين يوم الاثنين الموافق 2009/7/13م .

2. عدد المراجعين الحاصلين على إجازة محاسب قانوني والمزاولين لمهنة المراجعة، وعدد المراجعين الحاصلين على إجازة محاسب قانوني وغير مزاولين للمهنة.
3. تصنيف المحاسبين الحاصلين على إجازة محاسب قانوني إلى محاسبين قانونيين يعملون في مكاتب المراجعة الخاصة، ومحاسبين قانونيين يعملون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبقية وحدات الجهاز الإداري للدولة، والقطاعين العام والمختلط والقطاع الخاص.
4. عدد المراجعين العاملين في كل مكتب مراجعة على حده، متضمنة الوظيفة الحالية للمراجع، وسنة الالتحاق بالمكتب، وتأهيله العلمي، وما إذا كان حاصل على إجازة محاسب قانوني.

ونظراً لعدم وجود سجلات إحصائية كافية يمكن الاعتماد عليها في اختيار عينة الدراسة، فقد رأى الباحث تنفيذ الدراسة الميدانية على عينة حكمية تتضمن:-

- مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الخاصة، تضمنت المراجعين في (25) مكتب مراجعة صغير ومتوسط وكبير الحجم حسبما يوضحه الجدول رقم (4) ضمن ملاحق البحث، حيث قام الباحث بتوزيع (150) قائمة استقصاء على المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة، بما يتناسب مع عدد المراجعين في كل مكتب، مع الأخذ في الاعتبار الخبرة المهنية والتأهيل العلمي للمشاركين في الدراسة وبما يحقق الهدف منها.
- مراجعي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، تضمنت عدداً من المراجعين في جميع الإدارات الرقابية على وحدات القطاع الاقتصادي ووحدات القطاع الإداري في ديوان عام الجهاز وفرع الجهاز بأمانة العاصمة. وقد قام الباحث بتوزيع (175) قائمة استقصاء، مع الأخذ في الاعتبار الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والتخصص للمشاركين، وبما يساهم في تحقيق أهداف الدراسة.

4-1-2 توزيع وجمع قوائم الاستقصاء

اعتمد الباحث في توزيع قوائم الاستقصاء على المقابلات الشخصية مع غالبية المشاركين في الدراسة، بهدف إعطائهم فكرة واضحة عن الهدف من الدراسة. وقد أعطى الباحث المشاركين في الدراسة فترة زمنية كافية لاستيفاء قوائم الاستقصاء لضمان الحصول على أكبر نسبة من الردود، كما حرص الباحث على الاتصال الدائم بالمراجعين المشاركين في الدراسة والانتقال ما بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز، بهدف جمع أكبر عدد من قوائم الاستقصاء، إلا أن طبيعة المهام التي يكلف بها المراجعون في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وانشغالهم خلال جميع فصول السنة، ساهم في الحصول على النسبة الحالية من القوائم المعادة إلى الباحث، والتي تعد جيدة ومقبولة لإجراء التحليل الإحصائي على البيانات، على اعتبار أنها مناسبة لتمثيل مجتمع الدراسة. وقد بلغ عدد القوائم الموزعة على عينتي الدراسة (325) قائمة، كما بلغ عدد القوائم المعادة إلى الباحث (216) قائمة حسبما يوضحه الجدول رقم (3-3) التالي.

جدول رقم (3-3) يوضح قوائم الاستقصاء الموزعة والقوائم المعادة
والقوائم المستبعدة والقوائم المستخدمة في التحليل الإحصائي

عينة الدراسة	القوائم الموزعة (حجم العينة)	القوائم المعادة		القوائم المستبعدة		القوائم المستخدمة في التحليل	
		عدد	%	عدد	%	عدد	%
مكاتب المراجعة الخاصة	150	91	%60.7	4	%2.7	87	%58
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	175	125	%71.4	5	%2.9	120	%68.6
الإجمالي	325	216	%66.5	9	%2.8	207	%63.7

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق ما يلي:-

1. تم توزيع (150) قائمة استقصاء على عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة، كما بلغ عدد القوائم المعادة إلى الباحث (91) قائمة بنسبة (60.7%) من حجم العينة في مكاتب المراجعة. وقد تم استبعاد (4) قوائم استقصاء لعدم استيفائها لكافة البيانات المطلوبة وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل، وأصبح عدد القوائم الصالحة للتحليل (87) قائمة بنسبة (58%) من حجم العينة في مكاتب المراجعة الخاصة.
2. تم توزيع (175) قائمة استقصاء على عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، كما بلغ عدد القوائم المعادة إلى الباحث (125) قائمة بنسبة (71.4%) من حجم العينة في الجهاز. وقد تم استبعاد (5) قوائم استقصاء لعدم استيفائها لكافة البيانات المطلوبة، وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل، وأصبح عدد القوائم الصالحة للتحليل (120) قائمة استقصاء بنسبة (68.6%) من حجم العينة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

2-1-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

اعتمد الباحث في تحليل بيانات الدراسة على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (Statistical package for social sciences) (SPSS) الإصدار الخامس عشر. وقد قام الباحث بترميز محتويات قائمة الاستقصاء، وتعريف متغيرات وفقرات قائمة الاستقصاء في برنامج التحليل الإحصائي على جهاز الحاسب الآلي، ثم إدخال بيانات كافة قوائم الاستقصاء المعادة الصالحة للتحليل. كما استخدم الباحث مستوى الدلالة النظري (.05)، والذي يستخدم في الدراسات الاجتماعية. وقد اعتمد الباحث في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها على الأساليب الإحصائية التالية:-

1. الإحصاءات الوصفية، مثل التكرارات العددية والنسبية ومقاييس النزعة المركزية مثل المتوسط الحسابي، ومقاييس التشتت مثل الانحراف المعياري.
2. معامل ألفا كرنباخ (Cronbach`s Alpha)، ويستخدم في تقييم الثبات والاتساق الداخلي بين العبارات، من خلال متوسط العلاقة بين العبارات التي تتضمنها قائمة الاستقصاء[1].
3. اختبار Mann-Whitney وهو أحد الاختبار اللامعلمية، وهذا النوع من الاختبارات لا يتطلب تحقق افتراض التوزيع الطبيعي أو افتراض تساوي تباين عينتي الدراسة. ويستخدم هذا الاختبار للمقارنة بين عينتين مستقلتين لتحديد معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة من خلال مقارنة مدى تساوي قيمة الوسيط للعينتين كما يلي:-

- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) أقل من مستوى المعنوية (.05) فإن ذلك يشير إلى أن الاختلاف بين عينتي الدراسة يكون كبيراً، وأن الفروق تكون ذات دلالة إحصائية.
- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) أكبر من مستوى المعنوية (.05) فإن ذلك يشير إلى أن الاختلاف بين عينتي الدراسة يكون صغيراً، وأن الفروق لا تكون ذات دلالة إحصائية.

4. اختبار T Test لعينتين مستقلتين، ويستخدم للحكم على معنوية الفروق بين متوسطي عينتين مستقلتين في ضوء متغير معين. ويشترط لتطبيق هذا الاختبار أن تكون عينتي الدراسة مستقلتين، وأن يكون المجتمعين الذين سحبت منهما العينتين مجتمعين متجانسين، والذي يتحقق من خلال تساوي تباين كل منهما. أما إذا تبين عدم تجانس المجتمعين، فإن نتائج اختبار (T) تكون غير دقيقة ولا يجب الوثوق بها[2].
5. اختبار Levene`s Test ، ويستخدم لاختبار تساوي تباين عينتي الدراسة، من خلال المقارنة بين مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) ومستوى المعنوية (.05) كما يلي:-

أ- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) أكبر من مستوى المعنوية (.05)، فإن ذلك يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد، مما يمكن من تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين لاختبار صحة الفرضيات، كما يلي[3]:-

- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) أقل من مستوى المعنوية (.05) فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.
- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) أكبر من مستوى المعنوية (.05) فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة.

---

[1] شراز، محمد صالح، مرجع سابق، ص ص 157 – 158 .

[2] جودة، محفوظ، " التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS"، (عمان، دار وائل للنشر، 2008م)، ص 181 .

[3] الزعبي، محمد بلال، الطلافحة عباس، " النظام الإحصائي SPSS "، (عمان، دار وائل للنشر، 2003م)، ص ص 165 – 166 .

ب- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) أقل من مستوى المعنوية (.05)، فإن ذلك يشير إلى عدم تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان غير متجانستان. وبالتالي فإن استخدام نتائج تطبيق اختبار T Test لاختبار صحة الفرضيات تكون غير دقيقة. وفي هذه الحالة يتم اختبار صحة الفرضيات بالاعتماد على نتائج اختبار Mann-Whitney ، من خلال مقارنة مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) مع مستوى المعنوية (.05) كما يلي:-

- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) أقل من مستوى المعنوية (.05)، فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.
- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) أكبر من مستوى المعنوية (.05)، فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة.

المطلب الثاني : الخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة

تسهم البيانات النوعية أو الملامح العامة لمفردات عينة الدراسة في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، نظراً لأن بعض تلك البيانات مثل الجهة التي يعمل بها المشاركون، والوظيفة التي يشغلونها، وعدد سنوات الخبرة، المؤهلات العلمية، وتخصص المشاركين في الدراسة الميدانية تلعب دوراً هاماً في تحديد مستوى إدراك المشاركين بطبيعة الدراسة المنفذة، مما يزيد من اعتماد الباحث على آراء المشاركين في تحليل بيانات الدراسة الميدانية، وبالتالي يزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل إليها.

2-2-1 تبويب المشاركين في الدراسة حسب جهة العمل

تضمنت الفقرة الأولى من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب جهة العمل، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-4) التالي.

جدول رقم (3-4)يوضح تبويب المشاركين في الدراسة حسب جهة العمل

جهة العمل	عدد	%
مكاتب المراجعة الخاصة	87	%42
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	120	%58
الإجمالي	207	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويتضح من بيانات الجدول رقم (3-4) أن عدد المشاركين في الدراسة من المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة بلغ (87) مراجع بنسبة (42%) من إجمالي عينة الدراسة، كما بلغ عدد المشاركين في الدراسة من المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (120) مراجع بنسبة (58%) من إجمالي عينة الدراسة.

2-2-2 تبويب المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة الحالية

تضمنت الفقرة الثانية من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب الوظيفة الحالية كما يلي:-

2-2-2-1 عينة المشاركين في الدراسة من العاملين في مكاتب المراجعة

يوضح الجدول رقم (3-5) تبويب المشاركين في الدراسة من المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة حسب الوظيفة الحالية كما يلي:-

جدول رقم (3-5) يوضح تبويب المشاركين في الدراسة من العاملين
في مكاتب المراجعة الخاصة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية للمشاركين في الدراسة	عدد	%
صاحب مكتب مراجعة فردي	12	%13.8
شريك مهني	5	%5.7
مدير مراجعة رئيسي	11	%12.6
مدير مراجعة مساعد	21	%24.1
مراجع أول	13	%14.9
مراجع ثاني	10	%11.5
مراجع مساعد	4	%4.6
مراجع تحت التمرين	11	%12.6
الإجمالي	87	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويتضح من بيانات الجدول رقم (3-5) أن أعلى نسبة للمشاركين في الدراسة من عينة المراجعين في مكاتب المراجعة تمثلت في مدراء المراجعة المساعدين والذين بلغ عددهم (21) مراجع بنسبة (24.1%)، يليهم المشاركون في وظيفة مراجع أول والذين بلغ عددهم (13) مراجع بنسبة (14.9%)، يليهم أصحاب مكاتب المراجعة الفردية والذين بلغ عددهم (12) مراجع بنسبة (13.8%)، يليهم المشاركون في وظيفة مدير مراجعة رئيسي والمراجعون تحت التمرين والذين بلغ عدد كل منهم (11) مراجع بنسبة (12.6%)، ثم المشاركون في وظيفة مراجع ثاني والذين بلغ عددهم (10) مراجعين بنسبة (11.5%)، يليهم الشركاء المهنيين والذين بلغ عددهم (5) مراجعين بنسبة (5.7%)، وأخيرا المشاركون في وظيفة مراجع مساعد والذين بلغ عددهم (4) مراجعين بنسبة (4.6%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب.

2-2-2-2 عينة المشاركين في الدراسة من العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

يوضح الجدول رقم (3-6) تبويب المشاركين في الدراسة من المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حسب الوظيفة الحالية كما يلي:-

جدول رقم (3-6) يوضح تبويب المشاركين في الدراسة من العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية للمشاركين في الدراسة	عدد	%
إحدى الوظائف القيادية في الجهاز*	10	%8.3
نائب مدير عام	17	%14.2
رئيس مراقبة	61	%50.8
عضو فني (مراجع)	32	%26.7
الإجمالي	120	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات .

ويتبين من خلال بيانات الجدول السابق أن أعلى نسبة للمشاركين في الدراسة من عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة تمثلت في المشاركين في وظيفة رئيس مراقبة والذين بلغ عددهم (61) مراجع بنسبة (50.8%)، يليهم المشاركون في وظيفة مراجع (عضو فني) والذين بلغ عددهم (32) مراجع بنسبة (26.7%)، ثم المشاركون في وظيفة نائب مدير عام في الجهاز والذين بلغ عددهم (17) مراجع بنسبة (14.2%)، وأخيراً المشاركون في إحدى الوظائف القيادية في الجهاز والذين بلغ عددهم (10) مراجعين بنسبة (8.3%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

2-2-3 تبويب المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

تضمنت الفقرة الثالثة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب المؤهل العلمي، حسبما يوضحه الجدول رقم (3-7).

ويتضح من بيانات الجدول رقم (3-7) أن أعلى نسبة للمشاركين في الدراسة تمثلت في المراجعين الحاصلين على شهادة البكالوريوس والذين بلغ عددهم (157) مراجع بنسبة (75.8%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (59) مراجع في المكاتب بنسبة (67.8%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (98) مراجع في الجهاز بنسبة (81.7%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، يليهم المراجعين الحاصلين على شهادة الماجستير والذين بلغ عددهم (22) مراجع بنسبة (10.6%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (11) مراجع في المكاتب بنسبة (12.6%) من إجمالي

* تشمل الوظائف القيادية في الجهاز الوكلاء والوكلاء المساعدون والمدراء العموم.

عينة المراجعين في المكاتب، (11) مراجع في الجهاز بنسبة (9.2%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، يليهم المراجعين الحاصلين على الزمالة المهنية من أحد المعاهد أو المنظمات المهنية الدولية والذين بلغ عددهم (13) مراجع بنسبة (6.3%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (12) مراجع في المكاتب بنسبة (13.8%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، ومراجع واحد في الجهاز بنسبة (0.8%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، يليهم المراجعين الحاصلين على شهادة الدكتوراه والذين بلغ عددهم (8) مراجعين بنسبة (3.9%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (4) مراجعين في المكاتب بنسبة (4.6%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (4) مراجعين في الجهاز بنسبة (3.3%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، يليهم المراجعين الحاصلين على مؤهلات أخرى والذين بلغ عددهم (4) مراجعين بنسبة (1.9%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم مراجع واحد في المكاتب حاصل على دبلوم عالي بعد البكالوريوس بنسبة (1.1%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (3) مراجعين في الجهاز بنسبة (2.5%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، منهم (2) مراجعين حاصلين على دبلوم عالي بعد البكالوريوس، ومراجع حاصل على ثانوية تجارية، وأخيراً المراجعين الحاصلين على شهادة الدبلوم بعد الثانوية والذين بلغ عددهم (3) مراجعين بنسبة (1.4%) من إجمالي عينة الدراسة، جميعهم من المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

جدول رقم (3–7) يوضح تبويب المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	مكاتب المراجعة الخاصة		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		الإجمالي	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%
دبلوم بعد الثانوية	0	0	3	%2.5	3	%1.4
بكالوريوس	59	%67.8	98	%81.7	157	%75.8
ماجستير	11	%12.6	11	%9.2	22	%10.6
دكتوراه	4	%4.6	4	%3.3	8	%3.9
زمالة مهنية	12	%13.8	1	%0.8	13	%6.3
أخرى	1	%1.1	3	%2.5	4	%1.9
الإجمالي	87	%100	120	%100	207	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ومن خلال ما سبق يتضح أن غالبية المشاركين في الدراسة حاصلين على شهادة البكالوريوس ومؤهلات أعلى، مما يشير إلى تمتع غالبية المشاركين في الدراسة بتأهيل علمي

يمكنهم من الإجابة على الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء وتنفيذ الدراسة الميدانية بما يحقق الهدف منها.

4-2-2 تبويب المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

تضمنت الفقرة الرابعة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب سنوات الخبرة، حسبما يوضحه الجدول رقم (3-8).

جدول رقم (3-8) يوضح تبويب المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	مكاتب المراجعة الخاصة		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		الإجمالي	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%
أقل من (5) سنوات	36	%41.4	10	%8.3	46	%22.2
من(5) سنوات - أقل من (10) سنوات	21	%24.1	52	%43.3	73	%35.3
من (10) سنوات- أقل من (15) سنة	12	%13.8	20	%16.7	32	%15.5
(15) سنة فأكثر	18	%20.7	38	%31.7	56	%27.1
الإجمالي	87	%100	120	100	207	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويتضح من بيانات الجدول أن أعلى نسبة للمشاركين في الدراسة تمثلت في المراجعين الذين تراوحت سنوات خبرتهم من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات والذين بلغ عددهم (73) مراجع بنسبة (35.3%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (21) مراجع في المكاتب بنسبة (24.1%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (52) مراجع في الجهاز بنسبة (43.3%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، يليهم المراجعون الذين بلغت سنوات خبرتهم في مجال مراجعة الحسابات خمسة عشر سنة فأكثر والذين بلغ عددهم (56) مراجع بنسبة (27.1%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (18) مراجع في المكاتب بنسبة (20.7%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (38) مراجع في الجهاز بنسبة (31.7%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، يليهم المراجعون الذين تقل سنوات خبرتهم في مجال مراجعة الحسابات عن خمس سنوات والذين بلغ عددهم (46) مراجع بنسبة (22.2%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (36) مراجع في المكاتب بنسبة (41.4%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (10) مراجعين في الجهاز بنسبة (8.3%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، وأخيراً يأتي المراجعون الذين تراوحت سنوات خبرتهم من عشر سنوات إلى أقل من خمسة عشر سنة والذين بلغ عددهم (32) مراجع بنسبة (15.5%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (12) مراجع في المكاتب بنسبة (13.8%) من

إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (20) مراجع في الجهاز بنسبة (16.7%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز. مما سبق يتضح بأن أكثر من (77%) من المراجعين المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرة خمس سنوات فأكثر، مما يشير إلى تمتعهم بدرجة مناسبة من الخبرة العملية في مجال مراجعة الحسابات، ويزيد من مقدرتهم على فهم الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء، وبما يساهم في تحقيق الهدف من تنفيذ الدراسة.

5-2-2 تبويب المشاركين في الدراسة حسب التخصص

تضمنت الفقرة الأخيرة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب التخصص، حسبما يوضحه الجدول رقم (3-9) كما يلي:-

جدول رقم (3-9) يوضح تبويب المشاركين في الدراسة حسب التخصص

التخصص	مكاتب المراجعة الخاصة		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		الإجمالي	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%
محاسبة	86	%98.9	97	%80.8	183	%88.4
إدارة أعمال	0	0	9	%7.5	9	%4.3
أخرى	1	%1.1	14	%11.7	15	%7.2
الإجمالي	87	%100	120	%100	207	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن أعلى نسبة للمشاركين في الدراسة الميدانية تمثلت في المراجعين الحاصلين على مؤهل علمي تخصص محاسبة والذين بلغ عددهم (183) مراجع بنسبة (88.4%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم (86) مراجع في المكاتب بنسبة (98.9%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (97) مراجع في الجهاز بنسبة (80.8%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، يليهم المراجعين الحاصلين على مؤهل علمي تخصصات أخرى والذين بلغ عددهم (15) مراجع بنسبة (7.2%) من إجمالي عينة الدراسة، منهم مراجع واحد في المكاتب تخصص اقتصاد بنسبة (1.1%) من إجمالي عينة المراجعين في المكاتب، (14) مراجع في الجهاز بنسبة (11.7%) من إجمالي عينة المراجعين في الجهاز، منهم (10) مراجعين تخصص اقتصاد، ومراجع تخصص حقوق، ومراجع حاصل على ثانوية تجارية، ومراجع تخصص ليسانس آداب، ومراجع تخصص إدارة عامة، وأخيراً يأتي المراجعون الحاصلين على مؤهل علمي تخصص إدارة أعمال والذين بلغ عددهم (9) مراجعين بنسبة (4.3%) من إجمالي عينة الدراسة، جميعهم من المراجعين في الجهاز. ومن خلال ما سبق يتضح بأن أكثر من (88%) من المشاركين في الدراسة حاصلين على مؤهل علمي تخصص محاسبة، مما يشير إلى الاتساق في

تخصص غالبية المشاركين في الدراسة، مما يزيد من مقدرتهم على فهم الأسئلة الواردة في قائمـــة الاستقصاء والإجابة على فقراتها، وبما يحقق الهدف من تنفيذ الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث : نتائج الدراسة الميدانية

يتناول الجزء الحالي نتائج الدراسة الميدانية، من خلال تحليل آراء مفردات عينتي الدراسة بشأن تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.

المطلب الأول : نتائج الدراسة الميدانية المرتبطة بمتغيرات بيئة المراجعة الخارجية ذات الصلة بمكاتب المراجعة

3-1-1 حجم مكتب المراجعة

لتحديد تأثير حجم مكتب المراجعة على أداء مراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية التالية "يساهم كبر حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-1-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-10) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الرابعة، والتي أوضحت أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تلتزم بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة مما يحسن من أداء العاملين فيها وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.29) بانحراف معياري (.5687)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.81) بانحراف معياري (.7702).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (4.571-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.000)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (5) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الرابعة، يتضح أن (94.3%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (72.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (5.7%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (20.8%) من المراجعين في الجهاز. وعلى الرغم من عدم إبداء أي من المراجعين في المكاتب عدم موافقته، إلا أن (6.7%) من المراجعين في الجهاز أبدو عدم موافقتهم. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب

بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز ، نظراً لأن المراجعين في المكاتب أكثر إدراكاً بأهمية تصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لدورها في زيادة حرص المراجعين على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، حيث أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي تتمتع بسمعة مهنية جيدة تكون أكثر حرصاً على الالتزام بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة من خلال الالتزام بمتطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، وتبني أنظمة سليمة لإدارة الأفراد، واعتماد أسس سليمة لتقييم مدى إمكانية الارتباط بالعملاء الجدد، وتقييم مدى إمكانية الاستمرار مع العملاء الحاليين، بالإضافة إلى حرص مكاتب المراجعة كبيرة الحجم على تصميم برامج مراجعة متطورة لتنفيذ عمليات المراجعة، والتوثيق السليم لإجراءاتها، والرقابة على أداء المراجعين المساعدين أثناء تنفيذ مهام المراجعة، مما يزيد من درجة التزام المراجعين بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة ويحسن من جودة تنفيذ عمليات المراجعة، ويعزز من ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة .

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الأولى والتي أوضحت أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تعقد دورات تدريبية للمراجعين العاملين فيها تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التي تعقدها مكاتب المراجعة الأخرى وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.23) بانحراف معياري (8170.)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.85) بانحراف معياري (7631.).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.830-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (000.)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (05.)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (5) ضمن ملاحق البحث ، لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن (87.4%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وأيدهم في الرأي (72.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (6.9%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (22.5%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (5.7%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم مقابل (5%) من المراجعين في الجهاز.

جدول رقم (3-10) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
A 1	تعقد مكاتب المراجعة كبيرة الحجم دورات تدريبية للمراجعين العاملين فيها تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التي تعقدها مكاتب المراجعة الأخرى.	87	4.23	.8170	120	3.85	.7631	-3.830	.000	معنوي	.957	.329	-3.432	.001
A 2	تحرص المكاتب كبيرة الحجم على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني بهدف المحافظة على ثقة عملائها وعدم المخاطرة بسمعتها.	87	4.22	.6181	120	4.14	.6390	-.770	.441	غير معنوي	.620	.432	-.864	.388
A 3	ينخفض التأثير النسبي للإيرادات التي تحصل عليها المكاتب كبيرة الحجم من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها مما يقلل من مخاطر فقدان المراجعين لاستقلاليتهم.	87	3.87	.9252	120	3.56	.8075	-3.080	.002	معنوي	.014	.906	-2.607	.010
A 4	تلتزم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأداء مما يحسن من أداء العاملين فيها.	87	4.29	.5687	120	3.81	.7702	-4.571	.000	معنوي	2.070	.152	-4.910	.000
A 5	تستخدم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم برامج مراجعة متطورة أثناء تنفيذ عمليات المراجعة	87	4.24	.6814	120	3.89	.7310	-3.686	.000	معنوي	.017	.896	-3.495	.001
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.17	.5172	120	3.85	.5187	-4.244	.000		.459	.499	-4.388	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لإدراك المراجعين في المكاتب بأهمية الدورات التدريبية التي تعقدها المكاتب كبيرة الحجم للمراجعين فيها، والتي تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التدريبية التي تعقدها مكاتب المراجعة الأخرى، حيث أن ارتفاع قيمة الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم وارتفاع إيراداتها، يزيد من مقدرتها على عقد دورات تدريبية للعاملين فيها بصفة دورية، بهدف تعريف المراجعين بالمشاكل المعاصرة في مجال مراجعة الحسابات والتعديلات والإضافات في معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني وتطوير قدراتهم في استخدام الحاسبات الآلية لتنفيذ عمليات المراجعة، مما يساهم في اكتساب المراجعين مستوى أعلى من المعرفة، ويحسن من مستويات أدائهم لعمليات المراجعة.

3. الاختلاف الثالث من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الخامسة، والتي أشارت إلى أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تستخدم برامج مراجعة متطورة أثناء تنفيذ عمليات المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.24) بانحراف معياري (.6814)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.89) بانحراف معياري (.7310).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-3.686)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.000) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (5) ضمن ملاحق البحث ، لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الخامسة، يتضح أن (93.1%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (75.8%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (3.4%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (20%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (3.4%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم (4.2%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لأن المراجعين في المكاتب يدركون بصورة أكثر الأهمية التي تكتسبها برامج المراجعة الحديثة في تحسين أداء مراجعي الحسابات وتخفيض الوقت المستغرق أثناء تنفيذ عملية المراجعة، والذي يساهم بدوره في تخفيض تكاليف تنفيذ عمليات المراجعة، مما يزيد من حرص مكاتب

المراجعة كبيرة الحجم على تطوير برامج المراجعة بصورة مستمرة، مما يحسن من المقدرة التنافسية للمكاتب الكبيرة في مواجهة مكاتب المراجعة الأخرى.

4. الاختلاف الرابع من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الثالثة، والتي أشارت إلى انخفاض التأثير النسبي للإيرادات التي تحصل عليها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها مما يقلل من مخاطر فقدان المراجعين لاستقلاليتهم وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.87) بانحراف معياري (.9252)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.56) بانحراف معياري (.8075).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.080-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.002)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (5) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (74.7%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة وأيدهم في الرأي (52.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (14.9%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (41.7%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (10.3%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (5.9%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدوا موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد مفردات عينة الدراسة في المكاتب أن كبر حجم مكتب المراجعة وزيادة عدد عملائه يترتب عليها تنوع الإيرادات التي يحصل عليها المكتب، وبالتالي انخفاض نسبة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب من عميل معين إلى إجمالي إيراداته، مما يعزز من استقلالية المراجعين، ويقلل من تأثير الضغوط التي قد تمارسها المنشآت محل المراجعة على المراجعين في المكتب، بالإضافة إلى أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تفضل التخلص من الارتباطات ذات المخاطر المرتفعة هدفاً منها في المحافظة على سمعتها في سوق خدمات مهنة المراجعة. كما أن الارتفاع في نسبة من أبدو رأياً محايداً من المراجعين في المكاتب والجهاز قد يرجع إلى اعتقاد بعض مفردات عينتي الدراسة أن انخفاض الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة من عميل معين إلى إجمالي إيراداته ليس كافياً لضمان الحفاظ على استقلالية المراجعين، حيث أن

استقلالية المراجعين من وجهة نظرهم تتحقق من خلال الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.

3-1-1-2 اختبار صحة الفرضية

تبين من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05) حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-10)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.499)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد اتضح من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.000) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " يساهم كبر حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة DeAngelo (1981)، دراسة Shockley and Holt (1983)، دراسة سيد عبد الفتاح (1998)، دراسة مجاهد (2001).

3-1-2 المنافسة بين مكاتب المراجعة

لتحديد تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة أداء مراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " تساهم زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-2-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-11) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الثانية، والتي أشارت إلى أن مكاتب المراجعة تفضل في ظل ظروف المنافسة الاعتماد على جودة الخدمات التي تقدمها لعملائها بدلاً من الاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة وذلك كما يلي:-

جدول رقم (3-11) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
B 1	تلتزم مكاتب المراجعة في ظل ظـروف المنافسة بتنفيذ عملياتها وفق معـايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني حفاظاً على استقلاليتها.	87	4.17	.6683	120	3.86	.7481	-3.019	.003	معنوي	.197	.658	-3.117	.002
B 2	تفضل مكاتب المراجعة في ظل ظـروف المنافسة الاعتماد على جودة الخـدمات التي تقدمها لعملائها بدلاً من الاعتمـاد على متغير خفض أتعاب المراجعة.	87	3.99	.8140	120	3.50	.7778	-4.265	.000	معنوي	2.071	.152	-4.374	.000
B 3	يساهم خضوع مكاتب المراجعة لبرنامج فحص النظيـر فـي زيـادة اهتمامهـا بتحسين مستويات أداء العاملين فيها.	87	3.99	.9085	120	3.71	.8638	-2.653	.008	معنوي	1.382	.241	-2.254	.025
B 4	تفشل مكاتب المراجعة حديثة النشأة عند المنافسة في سوق خدمات المحاسـبة والمراجعة بالاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة.	87	3.61	.9195	120	3.24	.8887	-3.128	.002	معنوي	.037	.848	-2.894	.004
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	3.94	.5524	120	3.58	.5029	-4.397	.000		.658	.418	-4.911	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.99) بانحراف معياري (.8140)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.50) بانحراف معياري (.7778).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (4.265−)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.000)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (6) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح أن (75.9%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (53.4%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (19.5%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (37.5%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (4.6%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (9.1%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لأن المراجعين في المكاتب أكثر إدراكاً لطبيعة المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة، على اعتبار أن تقديم مكاتب المراجعة خدمات بمستوى مرتفع من الجودة لعملائها يحسن من سمعة تلك المكاتب، ويزيد من حرصها على تطوير مستوى خدماتها وتحسين مستويات أداء المراجعين فيها، مما يساهم في زيادة درجة تفضيل المنشآت محل المراجعة الارتباط بتلك المكاتب، ويحسن من قدرتها التنافسية في سوق خدمات مهنة المراجعة. كما أن الارتفاع في نسبة من أبدو رأياً محايداً قد يرجع إلى اعتقاد بعض مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز أن بعض مكاتب المراجعة قد تلجأ للارتباط بالمنشآت محل المراجعة مقابل أتعاب مراجعة منخفضة، خاصة عند الارتباط لأول مرة بالمنشأة، على أمل زيادة قيمة الأتعاب التي تتقاضاها من عملائها في السنوات القادمة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الرابعة، والتي أشارت إلى أن مكاتب المراجعة حديثة النشأة تفشل عند المنافسة في سوق خدمات المراجعة بالاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة وذلك كما يلي:−

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.61) بانحراف معياري (.9195)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.24) بانحراف معياري (.8887).

- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.128-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.002)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (6) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الرابعة، يتضح أن (65.5%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وأيدهم في الرأي (42.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (20.7%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (38.3%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (13.8%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (19.1%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد المراجعين في المكاتب أن انخفاض قيمة الأتعاب التي تتقاضاها المكاتب حديثة النشأة قد تمكن تلك المكاتب من الحصول على بعض عمليات المراجعة، إلا أن ارتفاع التكاليف اللازمة لتنفيذ تلك العمليات، والتي قد تزيد في بعض الحالات عن الأتعاب التي تتقاضاها تلك المكاتب، تؤدي في النهاية إلى فشل مكاتب المراجعة عن تنفيذ عملياتها بمستوى مرتفع من الجودة، الأمر الذي يزيد من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة، وعدم المقدرة على الاستمرار في المنافسة في سوق خدمات مهنة المراجعة. كما يمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو رأياً محايداً من المراجعين في المكاتب والجهاز، نظراً لاعتقاد بعض مفردات عينتي الدراسة أن فشل عملية المراجعة لا يرجع إلى انخفاض أتعاب المراجعة فحسب، حيث أن تنفيذ عمليات المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي.

3. الاختلاف الثالث من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الأولى، والتي أشارت إلى التزام مكاتب المراجعة في ظل ظروف المنافسة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني حفاظاً على استقلاليتها كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.17) بانحراف معياري (.6683)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.86) بانحراف معياري (.7481).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.019-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.003)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (6) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن (87.3%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (74.2%) من المراجعين في الجهاز. كما أبدى (11.5%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (20.8%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وقد وافقهم في الرأي (5%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد المراجعين في المكاتب على أن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تساهم في زيادة حرص تلك المكاتب على الالتزام بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة، هدفاً منها في ضمان مستوى مرتفع من جودة المراجعة، من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد مستوى الأهمية النسبية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، مما يحسن من أداء مراجعي الحسابات من ناحية، ويضمن المحافظة على السمعة المهنية لمكاتب المراجعة والحد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة من ناحية أخرى.

4. الاختلاف الرابع من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الثالثة، والتي أشارت إلى أن خضوع مكاتب المراجعة لبرنامج فحص النظير يساهم في زيادة اهتمامها بتحسين مستويات أداء العاملين فيها وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.99) بانحراف معياري (.9085)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.71) بانحراف معياري (.8638).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (2.653-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.008)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في العينتين الجزئيتين.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (6) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (79.3%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (64.1%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (13.8%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (28.3%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (6.9%) من

المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، ووافقهم في الرأي (7.5%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد المراجعين في المكاتب على أن خضوع مكاتب المراجعة لبرنامج فحص النظير بصفة عامة يترتب عليه التزام تلك المكاتب بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة، سواء خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء تنفيذ اختباراتها، وحتى الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة والتقرير عن نتائجها، بالإضافة إلى التزام مكاتب المراجعة بالتوثيق السليم لاختبارات المراجعة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وحفظ أوراق العمل بطريقة تعكس بذل العناية المهنية الواجبة خلال جميع مراحل عملية المراجعة، مما يزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويحسن من نتائج عملية المراجعة. كما أن الارتفاع في نسبة من أبدو رأياً محايداً من المراجعين في المكاتب والجهاز قد يرجع إلى اعتقاد بعض مفردات عينتي الدراسة على أن عدم وجود تشريع قانوني ملزم بتطبيق برنامج فحص النظير في بيئة المراجعة اليمنية، يقلل من اهتمام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة، نظراً لإدراك تلك المكاتب بأن عمليات المراجعة التي تنفذها لن تخضع للفحص والتقييم عن طريق أي من الجهات لتقييم مدى الالتزام بتنفيذها وفق معايير المراجعة.

3-1-2-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-11)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.418) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.000)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " تساهم زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة Copley and Doucet (1993)، دراسة مجاهد (2001)، دراسة راضي (1998)، دراسة صبيحي (1997)، دراسة الجرو (2005).

3-1-3 أتعاب مراجعة الحسابات

لتحديد تأثير أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-3-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-12) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الأولى، والتي أشارت إلى أن ارتفاع أتعاب المراجعة يؤدي إلى زيادة مقدرة المكتب على تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.11) بانحراف معياري (.7222)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.86) بانحراف معياري (.7077).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-2.940)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.003)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (7) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن (89.6%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (75.9%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (6.9%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (20%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (3.4%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (4.2%) من المراجعين في الجهاز. ولعل الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، يرجع لاعتقاد المراجعين في المكاتب أن ارتفاع أتعاب المراجعة يزيد من مقدرة مكاتب المراجعة على تكليف مراجعين على درجة عالية من الخبرة بطبيعة نشاط المنشآت محل المراجعة، ويُمكن تلك المكاتب من عقد دورات تدريبية للعاملين فيها بما يتناسب مع طبيعة أنشطة المنشآت، مما يحسن من مستويات أدائهم ويزيد من مقدرتهم على التنبؤ باحتمال احتواء القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة على

أخطاء وتحريفات جوهرية، الأمر الذي يزيد من مقدرتهم على اكتشافها والتقرير عنها، مما يزيد من فعالية نتائج عمليات المراجعة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الرابعة، والتي أوضحت أن ارتفاع أتعاب المراجعة يساعد في تمكين مكتب المراجعة من الاستعانة بالخبراء في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة المعقدة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.18) بانحراف معياري (.8287)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.98) بانحراف معياري (.7720).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-2.360)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.018)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (7) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الرابعة، يتضح أن (89.6%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (77.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (5.7%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (18.3%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (4.6%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (4.2%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد المراجعين في المكاتب أن حصول مكتب المراجعة على أتعاب مرتفعة يمكن المكتب من الاستعانة بالخبراء لتنفيذ بعض إجراءات المراجعة، خاصة في ظل وجود بعض العمليات التي تتطلب خبرات فنية خاصة لا تتوفر لدى مكتب المراجعة، مثل إجراءات تقييم بعض أصول المنشآت محل المراجعة أو إجراءات قياس وتقييم بعض المعادن الثمينة أو المواد المستخدمة في بعض الصناعات، مما يحسن من نتائج عملية المراجعة.

3. الاختلاف الثالث من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الثانية، والتي أوضحت أن ارتفاع إيرادات مكتب المراجعة يساهم في تمكين المكتب من توظيف كوادر تتمتع بخبرة مهنية جيدة وعقد دورات تدريبية للمراجعين فيه بصورة دورية وذلك كما يلي:-

جدول رقم (3-12) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		T Ttest لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
C 1	يؤدي ارتفاع أتعاب المراجعة إلى زيادة مقدرة المكتب على تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة.	87	4.11	.7222	120	3.86	.7077	-2.940	.003	معنوي	.173	.678	-2.565	.011
C 2	يساهم ارتفاع إيرادات مكتب المراجعة في تمكين المكتب من توظيف كوادر تتمتع بخبرة مهنية جيدة وعقد دورات تدريبية للمراجعين فيه بصورة دورية.	87	4.34	.6617	120	4.15	.7177	-2.043	.041	معنوي	.291	.590	-1.991	.048
C 3	يساهم ارتفاع إيرادات مكتب المراجعة في زيادة مقدرة المكتب على استخدام الأساليب الحديثة في تنفيذ عمليات المراجعة.	87	4.18	.7855	120	4.18	.5939	-.582	.560	غير معنوي	6.864	.009	-.006	.995
C 4	يؤدي ارتفاع أتعاب المراجعة إلى تمكين مكتب المراجعة من الاستعانة بالخبراء في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة المعقدة.	87	4.18	.8287	120	3.98	.7720	-2.360	.018	معنوي	.539	.463	-1.863	.064
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.21	.6185	120	4.04	.5654	-2.463	.014		1.276	.260	-1.995	.047

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.34) بانحراف معياري (.6617)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.15) بانحراف معياري (.7177).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (2.043-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.041)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (7) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح أن (94.2%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (87.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (3.4%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (9.2%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (2.3%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (3.3%) من المراجعين في الجهاز. ولعل الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، يرجع إلى اعتقاد المراجعين في المكاتب أن ارتفاع أتعاب المراجعة يزيد من مقدرة المكتب على تحقيق أهدافه، من خلال توظيف مراجعين يتمتعون بتأهيل علمي مناسب، والعمل على تحسين مستويات أدائهم أثناء تنفيذ مهام المراجعة من خلال عقد الدورات التدريبية التي تساهم في تعريفهم بالمشاكل المعاصرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتحسين قدراتهم في استخدام الحاسبات الآلية في تنفيذ عمليات المراجعة، والتحديث الدائم لبرامج المراجعة، مما يحسن من مستوى أداء العاملين ويزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

3-1-3-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05) باستثناء الفقرة الثالثة، والتي بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.009)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-12)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.260) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.047) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول

الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة زين (1991)، دراسة شلتوت (1994)، دراسة العنقري (2004).

3-1-4 التخصص الصناعي لمكتب المراجعة

لتحديد تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم تخصص مكتب المراجعة في صناعة المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-4-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-13). وكان الاختلاف الوحيد من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بخصوص الفقرة الثالثة، والتي أشارت إلى أن تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل يساهم في زيادة مقدرة المراجعين على تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.32) بانحراف معياري (.5602)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.08) بانحراف معياري (.5821).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-3.113)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.002)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (8) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (97.7%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (88.3%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (10.8%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (.8%) من المراجعين في الجهاز.

جدول رقم (3- 13) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
D 1	يساهم تخصص مكتب المراجعة في تحسين مقدرة المراجعين على التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتنفيذ السليم لاختباراتها.	87	4.27	.4986	120	4.17	.6262	−1.054	.292	غير معنوي	.254	.615	−1.346	.180
D 2	يؤدي تخصص مكتب المراجعة في زيادة مقدرة المراجعين على التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة والتنبؤ باحتمالات احتواء القوائم المالية لأخطاء وتحريفات جوهرية.	87	4.29	.5262	120	4.15	.5891	−1.590	.112	غير معنوي	.468	.495	−1.731	.085
D 3	يساهم تخصص مكتب المراجعة في زيادة مقدرة المراجعين على تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	87	4.32	.5602	120	4.08	.5821	−3.113	.002	معنوي	4.341	.038	−3.059	.003
D 4	يؤدي التخصص الصناعي لمكتب المراجعة إلى تحسين معرفة المراجعين بطبيعة نشاط المنشآت محل المراجعة والظروف التي تعمل في ظلها.	87	4.29	.5687	120	4.16	.5940	−1.580	.114	غير معنوي	1.053	.306	−1.570	.118
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.29	.4657	120	4.14	.5019	−2.454	.014		.164	.686	−2.269	.024

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد المراجعين في المكاتب علـــى أن تخـــصص المكتـــب فـــي مراجعة المنشآت التي تنتمي إلى قطاع معين مثل قطـــاع البنـــوك أو قطـــاع التـــأمين أو قطـــاع الصناعات الإنتاجية، يترتب عليه زيادة مقدرة المراجعين على التقيـــيم الـــسليم لأنظمـــة الرقابـــة الداخلية المطبقة في تلك المنشآت، وتحديد جوانب الضعف فيها، وبما يمكن المراجعين من التقيـــيم الدقيق لمخاطر المراجعة، ويزيد من مقدرتهم على تحديد احتمالات تضمن القـــوائم الماليـــة لتلـــك المنشآت لأخطاء وتحريفات جوهرية، الأمر الذي يمكن من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشافها والتقرير عنها.

3-1-4-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحـــصائية لقيمـــة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05) باستثناء الفقرة الثالثة، والتي بلـــغ مـــستوى دلالتهـــا الإحـــصائية (.038) حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-13)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالـــة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنـــامج الإحـــصائي (SPSS) (.686) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتـــين الجـــزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صـــحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد اتضح من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مـــستوى الدلالـــة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باســـتخدام البرنـــامج الإحـــصائي (SPSS) بلـــغ (.024) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبـــول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنـــه " يـــساهم تخـــصص مكتب المراجعة في صناعة المنشآت محل المراجعة في تحسين جـــودة الأداء المهنـــي لمراجعـــي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة غـــالي (2003)، دراســـة ســـامي حـــسن (2003)، دراســـة Wright .Arnold, and Bedard .Jean(2000)، دراســـــة Owhose.Vincent, Messier.William, and Lynch .John(2002)، دراسة Defond .Mark(1992).

3-1-5 طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة

لتحديد تأثير طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة على جـــودة الأداء المهنـــي لمراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشأة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعـــي الحسابات".

3-1-5-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) اكبر من (.05) لجميع الفقرات، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.261)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-14) كما يلي:-

1. اتضح من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بخصوص ما تضمنته الفقرة الأولى، والتي أشارت إلى أن طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة تؤدي إلى التأثير على استقلاليته بسبب المخاطر الناجمة عن علاقة الألفة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة، وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.98) بانحراف معياري (.9642)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.03) بانحراف معياري (.7440).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-.182)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.855)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

2. تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بخصوص ما تضمنته الفقرة الثانية، والتي أشارت إلى أن طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة، تؤدي إلى التقليل من فعالية نتائج المراجعة بسبب روتينية الاختبارات التي يتم تنفيذها وزيادة الثقة في تصرفات وأداء إدارة منشأة العميل، وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.60) بانحراف معياري (1.028)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.72) بانحراف معياري (.8497).

جدول رقم (3-14) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann- Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
E 1	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة إلى التأثير على استقلالية المراجعين بسبب المخاطر الناجمة عن علاقة الألفة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة.	87	3.98	.9642	120	4.03	.7440	-.182	.855	غير معنوي	3.259	.072	.474	.636
E 2	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة إلى التقليل من فعالية نتائج المراجعة بسبب روتينية الاختبارات التي يتم تنفيذها وزيادة الثقة في تصرفات وأداء إدارة منشأة العميل.	87	3.60	1.028	120	3.72	.8497	-.508	.611	غير معنوي	4.903	.028	.973	.332
E 3	تساهم طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة في ظل محدودية عملاء المراجعة إلى زيادة مخاطر فقدان المراجع لاستقلاليته لاعتماده اقتصاديا على المنشأة محل المراجعة.	87	3.94	1.004	120	3.93	.6703	-1.164	.244	غير معنوي	7.726	.006	-.079	.937
E 4	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة إلى عدم استفادة المنشأة محل المراجعة من الخبرات التي قد تتوفر لدى مكاتب المراجعة الأخرى.	87	3.77	1.064	120	3.77	.7417	-.951	.342	غير معنوي	10.113	.002	-.027	.978
	المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS	87	3.82	.8784	120	3.86	.5432	-1.123	.261		13.271	.000	.431	.667

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (‎-.508)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (‎.611)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (‎.05)، مما يشير إلى أنـــه لا توجــد فـــروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات عينتي الدراسة.

3. اتضح من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney أنه لا توجد فـــروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركـــزي للرقابـــة والمحاسبة بخصوص ما تضمنته الفقرة الثالثة، والتي أشارت إلـــى أن طـــول فتـــرة ارتبـــاط المراجع بالمنشأة تساهم في ظل محدودية عملاء المراجعة إلى زيادة مخاطر فقدان المراجـــع لاستقلاليته لاعتماده اقتصاديا على المنشأة محل المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين فـــي المكاتـــب (3.94) بـــانحراف معيـــاري (1.004)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.93) بـــانحراف معياري (‎.6703).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبـــار Mann-Whitney (‎-1.164)، كمـــا بلـــغ مـــستوى دلالتهـــا الإحصائية (‎.244)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (‎.05)، مما يشير إلـــى أنـــه لا توجـــد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات عينتي الدراسة.

4. تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney أنه لا توجـــد فـــروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ مـــن مكاتـــب المراجعـــة والجهـــاز المركزي للرقابة والمحاسبة بخصوص ما تضمنته الفقرة الرابعة، والتي أشارت إلى أن طـــول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة تؤدي إلى عدم استفادة المنشأة محل المراجعة من الخبرات التي قد تتوفر لدى مكاتب المراجعة الأخرى، وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين فـــي المكاتـــب (3.77) بـــانحراف معيـــاري (1.064)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.77) بـــانحراف معياري (‎.7417).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (‎-.951)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (‎.342)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (‎.05)، مما يشير إلى أنـــه لا توجـــد فـــروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة.

3-1-5-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحـــصائية لقيمـــة (F) لجميع الفقرات تقل عن (‎.05) باستثناء الفقرة الأولى، والتي بلـــغ مـــستوى دلالتهـــا الإحـــصائية (‎.072)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-14)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنـــامج الإحـــصائي (SPSS) (‎.000)

والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى عدم تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان غير متجانستان. ونظراً لعدم تجانس العينتين فإن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين لا يكون دقيقاً. ولذلك يتم اختبار صحة الفرضية بالاعتماد على نتائج اختبار (Mann-Whitney) .

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار (Mann-Whitney) أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) لجميع الفقرات يزيد عن (.05)، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول (3–14)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.261)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، وهي نفس النتيجة التي يتم التوصل إليها باستخدام نتائج اختبار T Test لعينتين مستقلتين، حيث تشير الأرقام الواردة في الجدول (3–14) أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.667)، والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الرئيسية البديلة، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " لا تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشأة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة سامي حسن (2003)، دراسة سالم (1994)، دراسة صبيحي (1997)، دراسة المخادمة (2006). وتبرر الدراسات السابقة النتيجة التي توصلت إليها، على اعتبار أن طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة محل المراجعة تساهم في تمكين المراجع من التعرف بصورة أفضل على طبيعة نشاط المنشأة والنظام المحاسبي المطبق فيها ونظام الرقابة الداخلية ونقاط الضعف فيه، مما يزيد من مقدرة المراجع على التنبؤ باحتمال تضمن القوائم المالية على أخطاء وتحريفات جوهرية، وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من مقدرة المراجع على اكتشاف تلك الأخطاء والتحريفات والتقرير عنها، بالإضافة إلى أن طول فترة الارتباط بين المراجع والمنشأة تزيد من أهمية المراجع لدى العميل والثقة في النتائج التي يتوصل إليها، مما يزيد من مقدرته على مقاومة ضغوط العملاء ويساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة.

3–1–6 ضغوط موازنة الوقت

لتحديد تأثير ضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " تؤدي محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-6-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-15) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الثالثة والتي أشارت إلى أن انخفاض الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة يحد من مقدرة المراجع على التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.29) بانحراف معياري (.6082)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.51) بانحراف معياري (.5345).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (2.590-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.010)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (10) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (94.2%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (98.3%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (4.6%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (1.7%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، ولم يؤيدهم في الرأي أي من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في كلٍ من الجهاز والمكاتب، نظراً لاقتناع غالبية مفردات عينتي الدراسة بأهمية كفاية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة، لدورها في تمكين المراجع من التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمكن المراجع من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية وإبداء رأيه بشأن عدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة.

جدول رقم (3-15) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann- Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
F 1	يؤدي التقدير غير المناسب للفترة الزمنية الكافية لتنفيذ عملية المراجعة إلى عدم تمكن المراجع من التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية.	87	4.23	.7104	120	4.32	.6349	-.868	.385	غير معنوي	.199	.656	.923	.357
F 2	يساهم انخفاض الفترة المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى الحد من مقدرة المراجع على التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة.	87	4.17	.7656	120	4.41	.5423	−2.072	.038	معنوي	.141	.708	2.596	.010
F 3	يؤدي انخفاض الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى الحد من مقدرة المراجع من التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة.	87	4.29	.6082	120	4.51	.5345	−2.590	.010	معنوي	.064	.801	2.770	.006
F 4	تساهم محدودية الفترة المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى انخفاض مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.	87	4.06	.8539	120	4.27	.6977	−1.775	.076	غير معنوي	.058	.810	2.014	.045
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.19	.6279	120	4.38	.4774	−2.048	.041		.949	.331	2.477	.014

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقـرة الثانيـة والتـي أشارت إلى أن انخفاض الفترة المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة يساهم في الحد مـن مقـدرة المراجع على التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين فـي المكاتـب (4.17) بـانحراف معيـاري (.7656)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينـة المـراجعين فـي الجهـاز(4.41) بانحراف معياري (.5423).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبـار Mann-Whitney (-2.072)، كمـا بلـغ مـستوى دلالتهـا الإحصائية (.038)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنويـة الفـروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (10) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسـباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقـرة الثانية، يتضح أن (90.8%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقـد أيدهم في الرأي (97.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (4.6%) مـن المـراجعين فـي المكاتب رأياً محايداً مقابل (2.5%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (4.5%) من المـراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، ولم يؤيدهم في الرأي أي من المراجعين في الجهـاز. ويمكـن تفـسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في الجهاز بالمقارنـة بـالمراجعين فـي المكاتب، نظراً لاقتناع غالبية مفردات عينة المراجعين في الجهاز بأهمية كفايـة الفتـرة الزمنيـة المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة، حيث أن محدودية الفترة الزمنية المخصـصة لتنفيـذ عمليـة المراجعة تقلل من مقدرة المراجع على التخطيط الجيد لعملية المراجعة ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، مما يؤدي إلى تنفيذ اختبـارات مراجعـة أقـل فعاليـة نظراً لإغفال تنفيذ بعض اختبارات المراجعة الضرورية، وتنفيذ اختبارات مراجعة لا تتناسب مـع طبيعة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة، الأمر الذي يزيد من احتمالات عدم اكتـشاف الأخطـاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة.

3-1-6-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحـصائية لقيمـة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-15)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميـع الفقـرات المحـسوبة باسـتخدام البرنـامج الإحصائي (SPSS) (.331) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين

العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) تقل عن (.05) لجميع الفقرات باستثناء الفقرة الأولى والتي بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.357)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.014)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " تؤدي محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة طلبه (1994)، دراسة سيد عبدالفتاح (1998)، دراسة مجاهد (2001)، دراسة سامي حسن (2003)، دراسة سلامة (1992)، دراسة Palmrose (1989) ، ودراسة Dies, and Giroux (1992) .

3-1-7 الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات

لتحديد أهم مسببات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي، وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " تزداد احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة نتيجة الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة ".

3-1-7-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-16) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الثانية، والتي أشارت إلى أن مسايرة المراجع لرغبات إدارة المنشأة محل المراجعة تؤدي إلى زيادة مقدرة المنشأة على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على المراجع، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي، وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.39) بانحراف معياري (.5139)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.07) بانحراف معياري (.6757).

- بلغت قيمة (Z) وفق اختبـار Mann-Whitney (3.423-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.001)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (11) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح أن (98.8%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (86.6%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (11.7%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.6%) من المراجعين في الجهاز عدم موافقتهم ولم يؤيدهم في الرأي أي من المراجعين في المكاتب. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد غالبية المراجعين في المكاتب على أن مسايرة المراجع لرغبات إدارة المنشأة تتم بهدف الاستمرار في الارتباط بالمنشأة محل المراجعة مستقبلاً، والتي قد تؤدي إلى انحياز المراجع لصالح إدارة المنشأة وإغفال المراجع التقرير عن بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، والتي تزيد من مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع والتدخل في أداء المراجع في مرحلتي التخطيط والتنفيذ لأعمال المراجعة، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الرابعة، والتي أوضحت أن التقييم غير الدقيق لمخاطر المراجعة يؤدي إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.25) بانحراف معياري (.6141)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.98) بانحراف معياري (.7099).

جدول رقم (3- 16) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann- Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
G 1	يؤدي تنفيذ عمليات المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة .	87	4.17	.6139	120	4.20	.6811	-.468	.640	غير معنوي	1.627	.204	.300	.765
G 2	تؤدي مسايرة المراجع لرغبات إدارة المنشأة محل المراجعة إلى زيادة مقدرة المنشأة على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على المراجع، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي.	87	4.39	.5139	120	4.07	.6757	-3.423	.001	معنوي	1.047	.307	-3.659	.000
G 3	تساهم محدودية معرفة المراجعين بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي.	87	4.14	.8514	120	4.08	.7169	-1.042	.297	غير معنوي	1.557	.213	-.500	.618
G 4	يؤدي التقييم غير الدقيق لمخاطر المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير.	87	4.25	.6141	120	3.98	.7099	-2.771	.006	معنوي	1.054	.306	-2.851	.005
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.24	.4683	120	4.08	.5655	-1.906	.057		1.220	.271	-2.063	.040

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (2.771−)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.006)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (11) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الرابعة، يتضح أن (93.1%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (82.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (5.7%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (13.3%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (4.2%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لأن المراجعين في المكاتب أكثر إدراكاً لأهمية تقييم مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة عند الارتباط بالعملاء أو أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، حيث أن محدودية معرفة المراجع بطبيعة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة، والمخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة يقلل من مقدرة المراجع على التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتنفيذ السليم لاختباراتها، مما يزيد من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ويزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة، وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

3-1-7-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-16)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.271) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.040) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " تزداد احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة نتيجة الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة ". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية

مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، والتي من أهمها دراسة صبيحي (1997)، دراسة سالم (1994)، والتي أوضحت أن انخفاض مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة يصاحبه زيادة في عدد الدعاوى القضائية التي يتعرض لها مراجع الحسابات.

3-1-8 تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة

لتحديد تأثير تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لنفس المنشأة التي يراجع حساباتها، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-8-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-17). وكان الاختلاف الوحيد من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بخصوص الفقرة الرابعة، والتي أشارت إلى أن عدم قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائه عن طريق قسم مستقل في المكتب يؤدي إلى زيادة الشكوك بشأن استقلالية المراجعين وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.75) بانحراف معياري (.7956)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.39) بانحراف معياري (.8628).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (2.830-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.005)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (12) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الرابعة، يتضح أن (66.6%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وأيدهم في الرأي (51.6%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (26.4%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (30.8%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (6.9%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (17.5%) من المراجعين في الجهاز.

جدول رقم (3- 17) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
H 1	يؤدي ارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل تقديم الخدمات الاستشارية إلى زيادة مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع.	87	3.41	1.052	120	3.44	.9420	-.229	.819	غير معنوي	1.309	.254	.200	.842
H 2	تتأثر موضوعية المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة السنوية بسبب تقييم التوصيات والحلول التي سبق اقتراحها أثناء تقديم الخدمات الاستشارية.	87	3.71	.7456	120	3.59	.7390	-1.079	.281	غير معنوي	.175	.676	-1.158	.248
H 3	ينخفض مستوى أداء المراجع أثناء تقديم الخدمات الاستشارية نظراً لعدم خضوعه لنفس المعايير التي تحكم أدائه أثناء تنفيذ عملية المراجعة السنوية.	87	3.41	.8964	120	3.52	.8094	-.674	.500	غير معنوي	2.232	.137	.863	.389
H 4	يؤدي عدم قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائه عن طريق قسم مستقل في المكتب إلى زيادة الشكوك بشأن استقلالية المراجعين.	87	3.75	.7956	120	3.39	.8628	-2.830	.005	معنوي	2.997	.085	-3.022	.003
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	3.57	.6569	120	3.48	.5926	-1.212	.226		.484	.487	-.989	.324

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويمكن تفسير سبب الانخفاض في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في كلٍ من المكاتب الجهاز، نظراً لاعتقاد بعض مفردات عينتي الدراسة بأن التزام المراجع بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يعد من العناصر الهامة لضمان استقلالية المراجعين، سواءً تم تقديم الخدمات الاستشارية عن طريق المراجعين المكلفين بتنفيذ عملية المراجعة أو عن طريق قسم مستقل في المكتب، حيث يساهم الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة في ضمان مستوى مرتفع من جودة المراجعة، ويقلل من الشكوك بشأن التأثير الناجم عن تقديم الخدمات الاستشارية لنفس المنشأة على استقلالية مراجع الحسابات. كما يمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو رأياً محايداً أو أبدو عدم موافقتهم، نظراً لعدم اقتناع بعض مفردات عينتي الدراسة بقيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لنفس المنشأة محل المراجعة، حيث أن قيام المراجع المكلف بتنفيذ عملية المراجعة بتقديم خدمات استشارية لنفس المنشأة يترتب عليه تقييم بعض التوصيات التي سبق اقتراحها أثناء تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة في فترات سابقة، والتي قد تكون غير ملائمة أو أنها أقل فعالية، مما يؤدي في ظل وجود بعض الأخطاء الناجمة عن تطبيق التوصيات السابق اقتراحها إلى زيادة مقدرة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع، سواء أثناء تنفيذ عملية المراجعة أو التقرير عن نتائجها، مما يزيد من احتمالات عدم التقرير عن بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويقلل من فعالية نتائج عملية المراجعة.

3-1-8-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-17)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.487) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.324) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الرئيسية، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " لا يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة راضي (1998)، دراسة سامي حسن (2003)، دراسة Goldman and Barlev (1974)، دراسة بدران (1996)، دراسة Chung

and Kallapur (2003)، دراسة سالم (1994)، دراسة المخادمة (2006)، دراسة صبيحي (1997)، وقد بررت الدراسات السابقة النتيجة التي توصلت إليها، على اعتبار أن التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يعزز من استقلالية المراجعين، ويوفر الدليل على بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، بالإضافة إلى أن الخدمات الاستشارية تتسم بأنها خدمات غير روتينية، كما يقتصر دور المراجع على مجرد تقديم النصح دون أن يمتد للمشاركة في اتخاذ القرارات أو تنفيذ التوصيات، مما يعزز من استقلاليته.

3-1-9 استخدام برامج المراجعة المهيكلة

لتحديد تأثير استخدام برامج المراجعة المهيكلة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-9-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-18) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كان بخصوص الفقرة الأولى، والتي أشارت إلى أن برامج المراجعة المهيكلة تتضمن التحديد الواضح للإجراءات الواجب تنفيذها وأساليب تنفيذ المهام، مما يقلل من احتمالات حدوث الأخطاء وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.29) بانحراف معياري (.6082)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.04) بانحراف معياري (.5249).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-3.315)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.001)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (13) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن (94.2%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وأيدهم في الرأي (90%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (4.6%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (9.2%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب عدم

موافقتهم ووافقهم في الرأي (8.%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب والجهاز، نظراً لاقتناع غالبية مفردات عينتي الدراسة بأن برامج المراجعة المهيكلة تتضمن تحديداً واضحاً للإجراءات الواجب إتباعها خلال كل مرحلة من مراحل تنفيذ عملية المراجعة وأساليب تنفيذ مهام المراجعة، مما يقلل من احتمالات حدوث الأخطاء أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ويحسن من مستوى أداء المراجعين، ويزيد من مقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية والتقرير عنها، مما يزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز كان بخصوص الفقرة الثانية، والتي أوضحت أن استخدام برامج المراجعة المهيكلة يحقق الاتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.23) بانحراف معياري (6595.)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.02) بانحراف معياري (4930.).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.016-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (003.)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (05.)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (13) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح أن (91.9%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم، وقد أيدهم في الرأي (90.8%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (5.7%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (8.3%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (2.3%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، وأيدهم في الرأي (8.%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب والجهاز، نظراً لإدراك غالبية مفردات عينتي الدراسة بأهمية استخدام برامج المراجعة المهيكلة ودورها في الحد من الاختلاف بين آراء المراجعين بسبب الأحكام الشخصية التي يصدرونها أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، حيث تتضمن برامج المراجعة المهيكلة التحديد الواضح للإجراءات الواجب تنفيذها خلال جميع مراحل عملية المراجعة، مما يزيد من موضوعية أداء مراجعي الحسابات، ويحسن من نتائج عملية المراجعة.

جدول رقم (3- 18) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
I 1	تتضمن برامج المراجعة المهيكلة التحديد الواضح للإجراءات الواجب تنفيذها وأساليب تنفيذ المهام مما يقلل من احتمالات حدوث الأخطاء.	87	4.29	.6082	120	4.04	.5249	-3.315	.001	معنوي	15.568	.000	-3.108	.002
I 2	يساعد استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحقيق الاتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات.	87	4.23	.6595	120	4.02	.4930	-3.016	.003	معنوي	20.731	.000	-2.558	.011
I 3	يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين أداء المراجعين المعينين حديثا ذوي الخبرة المهنية المحدودة.	87	4.23	.6416	120	4.17	.5893	-.835	.403	غير معنوي	1.487	.224	-.637	.525
I 4	تساهم برامج المراجعة المهيكلة في تحسين أداء المكاتب المتخصصة في مراجعة حسابات المنشآت التي تنتمي إلى نفس الصناعة.	87	4.19	.6619	120	4.11	.5152	-1.463	.143	غير معنوي	8.851	.003	-1.064	.289
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.23	.5450	120	4.09	.4069	-2.297	.022		8.835	.003	-2.239	.026

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

3-1-9-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحـصائية لقيمـة (F) لجميع الفقرات تقل عن (.05) باستثناء الفقرة الثالثة، حيث بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.224)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول (3-18)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالـة الإحـصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.003)، والذي يقـل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى عدم تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتـان غير متجانستان. ونظراً لعدم تجانس العينتين فإن نتيجة اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين تكون غير دقيقة، ولذا يتم اختبار الفرضية بالاعتماد على مستوى الدلالـة الإحصائية لقيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار Mann-Whitney أن متوسط مستوى الدلالة الإحـصائية لقيمة (Z) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.022)، والـذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، وهي نفس النتيجة التي يتم التوصل إليها باستخدام اختبارT Test لعينتين مستقلتين، حيث تشير الأرقام الواردة في الجدول (3-18) أن متوسـط مـستوى الدلالـة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باسـتخدام البرنـامج الإحـصائي (SPSS) بلـغ (.026)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبـول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنـه " يـساهم اسـتخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسة McDaniel (1990) ، دراسة سلامة (1992)، دراسة صبيحي (1997)، دراسة زكي (2001)، دراسة سامي حسن (2003).

3-1-10 نظام الاتصال في مكتب المراجعة

لتحديد درجة تأثير نظام الاتصال على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، تم صـياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحـسين جـودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-1-10-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافـات بـين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابـة والمحاسـبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-19)، وكان الاختلاف الوحيد من حيـث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز بخصوص الفقرة الثانية، والتي أوضحت أن وجود نظام اتصال جيد يساهم في تحقيق روح الانتمـاء للمكتـب مـن

خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ مهام المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.46) بانحراف معياري (.5239)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.28) بانحراف معياري (.5678).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-2.156)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.031)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (14) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح أن (98.8%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (94.2%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (5.8%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب والجهاز، نظراً لاقتناع غالبية مفردات عينتي الدراسة على أهمية وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة، يمكن من خلاله مشاركة المراجعين في مناقشة خطط وبرامج المكتب، والرفع بأهم الصعوبات التي تحول دون نجاح المراجعين في تنفيذ مهام المراجعة، كما أن وجود نظام اتصال جيد يساهم في تحديد الاحتياجات التدريبية للعاملين في المكتب، وتعريف المراجعين بالتطورات في مجال مزاولة مهنة مراجعة الحسابات، والتعديلات والإضافات في معايير المراجعة، مما يساهم في تطوير مستوى أداء مراجعي الحسابات، ويزيد من فعالية نتائج عمليات المراجعة.

3-1-10-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-19)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.146) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

جدول رقم (3- 19) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann- Whitney			Levene`s Test		T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
J 1	يساعد وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في إبلاغ المراجعين بخطط وسياسات وأهداف المكتب.	87	4.41	.5614	120	4.27	.5759	−1.808	.071	غير معنوي	1.004	.318	−1.834	.068
J 2	يساهم وجود نظام اتصال جيد في تحقيق روح الانتماء للمكتب من خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ مهام المراجعة.	87	4.46	.5239	120	4.28	.5678	−2.156	.031	معنوي	.368	.545	−2.279	.024
J 3	يؤدي نظام الاتصال الجيد إلى التعرف على أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات وتحديد احتياجاتهم التدريبية وإبلاغهم بأحدث الإضافات والتعديلات في معايير المراجعة.	87	4.44	.4989	120	4.33	.5700	−1.154	.248	غير معنوي	.493	.484	−1.357	.176
J 4	يساهم نظام الاتصال في تمكين المراجعين المساعدين من إبلاغ شريك المراجعة وإدارة مكتب المراجعة بالصعوبات التي تحول دون تنفيذ مهام المراجعة.	87	4.39	.5778	120	4.25	.5834	−1.721	.085	غير معنوي	1.931	.166	−1.721	.087
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.42	.4415	120	4.28	.5010	−2.350	.019		2.132	.146	−2.114	.036

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

وقد اتضح من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.036) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، والتي من أهمها دراسة عبدالوهاب نصر (1994)، دراسة زكي (2001)، دراسة سامي حسن (2003).

المطلب الثاني : نتائج الدراسة الميدانية المرتبطة بمتغيرات بيئة المراجعة الخارجية ذات الصلة بالمنشآت محل المراجعة

3-2-1 حجم المنشأة محل المراجعة

لتحديد تأثير حجم المنشأة محل المراجعة على أداء مراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم ارتباط مكتب المراجعة بالمنشآت كبيرة الحجم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-2-1-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-20) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الأولى، والتي أوضحت أن ارتباط مكتب المراجعة بمنشأة كبيرة الحجم يزيد من حرص المراجعين على تنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة بهدف تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.25) بانحراف معياري (.7188)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.92) بانحراف معياري (.7169).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-3.803)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.000)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (15) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن (95.4%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد

أيدهم في الرأي (78.3%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (2.3%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (17.5%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (2.3%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، ووافقهم في الرأي (4.2%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد المراجعين في المكاتب على أن ارتباط مكتب المراجعة بإحدى المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم يصاحبه ارتفاع في قيمة الخسائر التي قد تلحق بالمكتب في حالة فشل عملية المراجعة، مما يزيد من حرص المراجعين على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية، والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، وغيرها من متطلبات معايير المراجعة، والتي تساهم في انخفاض احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يحسن من أداء مراجعي الحسابات، ويزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة، وفي الوقت نفسه يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة. كما أن الارتفاع في نسبة من أبدو رأياً محايداً من المراجعين في الجهاز، قد يرجع لاقتناع بعض مفردات عينة الدراسة في الجهاز أن أداء المراجع يجب أن يتم وفق معايير المراجعة سواءً كانت المنشأة محل المراجعة كبيرة الحجم أو صغيرة الحجم، وبما يوفر الدليل على بذل العناية المهنية الواجبة خلال جميع مراحل عملية المراجعة، ويحسن من أداء مراجعي الحسابات، ويزيد من احتمالات التقرير عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، الأمر الذي يزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الثالثة، والتي أوضحت أن المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم تمتلك خبرات فنية عالية ونظم رقابة داخلية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة تساهم في تحسين أداء المراجع وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.13) بانحراف معياري (.7440)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.74) بانحراف معياري (.8147).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-3.394)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.001)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

جدول رقم (3- 20) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T. test ونتائج اختبار Mann-Whitney

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		اختبار T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
K 1	يؤدي ارتباط مكتب المراجعة بمنشأة كبيرة الحجم إلى زيادة الحرص على تنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة بهدف تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة.	87	4.25	.7188	120	3.92	.7169	-3.803	.000	معنوي	.227	.634	-3.327	.001
K 2	تسعى غالبية المنشآت كبيرة الحجم إلى الحصول على خدمات مراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة.	87	4.36	.6096	120	4.17	.6778	-1.957	.050	معنوي	.405	.525	-2.072	.040
K 3	تتوفر لدى المنشآت كبيرة الحجم خبرات فنية عالية ونظم رقابة داخلية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة تساهم في تحسين أداء المراجع.	87	4.13	.7440	120	3.74	.8147	-3.394	.001	معنوي	1.124	.290	-3.477	.001
K 4	يساهم خضوع مراجعي حسابات المنشآت كبيرة الحجم لبرنامج فحص النظير إلى تحسين مستويات أدائهم.	87	4.01	.7996	120	3.97	.7552	-.577	.564	غير معنوي	.126	.723	-.411	.681
K 5	يؤدي تشكيل لجان المراجعة في المنشآت كبيرة الحجم إلى تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات.	87	4.13	.6251	120	3.88	.8011	-1.908	.056	غير معنوي	1.017	.314	-2.357	.019
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.17	.4752	120	3.93	.5141	-2.972	.003		.020	.887	-3.417	.001

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (15) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (82.8%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (68.4%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (14.9%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (24.2%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (2.3%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، ووافقهم في الرأي (7.5%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين بالجهاز، نظراً لاعتقاد غالبية مفردات عينة الدراسة في المكاتب أن امتلاك المنشآت كبيرة الحجم لخبرات فنية عالية، يمكن تلك المنشآت من معالجة جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة فيها، وتلافي أوجه القصور في الأنظمة المحاسبية المستخدمة، مما يحسن من استخدام تلك المنشآت لمواردها ويقلل من احتمالات احتواء قوائمها المالية للأخطاء والتحريفات الجوهرية، الأمر الذي يزيد من مقدرة المراجع على تنفيذ اختبارات أكثر فعالية، تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة. كما يمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو رأيا محايداً من المراجعين في المكاتب والجهاز، نظراً لاعتقاد بعض مفردات عينتي الدراسة أن كبر حجم المنشأة محل المراجعة قد يقلل من فعالية نتائج عملية المراجعة، حيث أن هناك بعض المنشآت كبيرة الحجم مثل شركة (Enron) للطاقة، وشركة (World Com) للاتصالات والتي كانت تعد من أكبر الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت تمتلك خبرات فنية عالية ونظم رقابة داخلية محكمة، غير أن تواطؤ إدارة الشركتين مع مراجع الحسابات ترتب عليه تطبيق سياسات محاسبية بالمخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأدت إلى إغفال التقرير عن بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية في قوائمها المالية، الأمر الذي أدى إلى انخفاض الثقة في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات، مما ساهم في انخفاض أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية، وأدى إلى إعلان إفلاسهما.

3. الاختلاف الثالث من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز كان بخصوص الفقرة الثانية، والتي أشارت إلى سعى غالبية المنشآت كبيرة الحجم إلى الحصول على خدمات مراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.36) بانحراف معياري (.6096)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.17) بانحراف معياري (.6778).

- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (1.957−)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.050)، والذي يتساوى مع مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (15) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح أن (93.1%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (87.5%) من المراجعين في الجهاز. كما أبدى (6.9%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (10.8%) من المراجعين في الجهاز، وعلى الرغم من عدم إبداء أي من المراجعين في المكاتب عدم موافقته، إلا أن (1.7%) من المراجعين في الجهاز أبدو عدم موافقتهم. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاقتناع غالبية مفردات عينة الدراسة في المكاتب أنه نظراً لتأثير طبيعة الرأي الذي يتضمنه تقرير مراجع الحسابات بشأن القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة على أسعار أسهم تلك المنشآت في سوق الأوراق المالية، الأمر الذي يزيد من حرص تلك المنشآت على معالجة جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة فيها، وتلافي أوجه القصور في الأنظمة المحاسبية المستخدمة، وتسهيل مهام مراجع الحسابات، مما يزيد من مقدرة المراجع على تنفيذ اختبارات مراجعة أكثر فعالية، تساهم في زيادة احتمالات التقرير عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يحسن من نتائج عملية المراجعة، ويساهم في إضفاء قدر أعلى من الثقة على القوائم المالية المنشورة والوصول بأسعار أسهم تلك المنشآت في البورصة إلى أعلى مستوياتها.

3-2-1-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3−20)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.887) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.001) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " يساهم ارتباط مكتب

المراجعة بالمنشآت كبيرة الحجم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات ". وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، والتي من أهمها دراسة Francis and Wilson(1988)، دراسة سامي حسن (2003).

3-2-2 مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة

لتحديد تأثير المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة على أداء مراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-2-2-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-21) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الثالثة، والتي بينت حرص مكتب المراجعة على تكليف فريق على درجة عالية من الخبرة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والمخاطر المرتبطة بها وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.29) بانحراف معياري (.5687)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.88) بانحراف معياري (.7355).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-4.003)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.000)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (16) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (94.3%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (76.7%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (5.7%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (18.3%) من المراجعين في الجهاز. وعلى الرغم من عدم إبداء أي من المراجعين في المكاتب عدم موافقته، إلا أن (5%) من المراجعين في الجهاز أبدو عدم موافقتهم. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد غالبية المراجعين في المكاتب أن ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة تزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال

والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يزيد من حرص مكتب المراجعة على تكليف فريق على درجة عالية من الخبرة بطبيعة نشاط المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، حيث يكون فريق المراجعة أكثر مقدرة على تقييم المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة ومخاطر الرقابة الداخلية، وتحديد احتمالات احتواء القوائم المالية للأخطاء والتحريفات الجوهرية، مما يمكن المراجعين من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والتقرير عنها ويحسن من فعالية نتائج عملية المراجعة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الأولى، والتي أشارت إلى أن زيادة مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة تزيد من حرص المراجع على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.26) بانحراف معياري (.5383)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.01) بانحراف معياري (.5724).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.160-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.002)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (16) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن (95,4%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (92.5%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (4.6%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (3.3%) من المراجعين في الجهاز. وعلى الرغم من عدم إبداء أي من المراجعين في المكاتب عدم موافقته، إلا أن (4.2 %) من المراجعين في الجهاز أبدو عدم موافقتهم.

جدول رقم (3-21) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار **Mann-Whitney** ونتائج اختبار **levene`s test** ونتائج اختبار **T Test**

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		اختبار T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig (2-tailed)
L 1	تؤدي زيادة مخاطر نشاط المنشأة إلى حرص المراجع على الالتــزام بتنفيــذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.	87	4.26	.5383	120	4.01	.5724	−3.160	.002	معنوي	11.726	.001	−3.257	.001
L 2	يقوم المراجع بالتوســع فــي تنفيــذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد مــن أدلة الإثبات بما يتناسب مــع درجــة مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة.	87	4.37	.5084	120	4.19	.5983	−2.006	.045	معنوي	.601	.439	−2.225	.027
L 3	تحرص مكاتب المراجعة على تكليــف فريق مراجعة على درجة عاليــة مــن الخبرة بطبيعة نشاط المنشأة والمخاطر المرتبطة بها.	87	4.29	.5687	120	3.88	.7355	−4.003	.000	معنوي	.112	.738	−4.279	.000
L 4	يؤدي ارتفاع درجــة مخــاطر نــشاط المنشأة إلى حرص المراجــع علــى التقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد جوانب الضعف فيه.	87	4.29	.5262	120	4.13	.6208	−1.693	.090	غير معنوي	.045	.832	−1.876	.062
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.30	.4349	120	4.05	.5064	−3.412	.001		.192	.662	−3.680	.000

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاقتناع غالبية المراجعين في المكاتب على أن زيادة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة، تزيد من حرص المراجع على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة، من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية، والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتوثيق لإجراءات المراجعة المنفذة، وغيرها من متطلبات معايير المراجعة، والتي تمكن المراجع من تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، وتقلل من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، الأمر الذي يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

3. الاختلاف الثالث من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الثانية، والتي أشارت إلى قيام المراجع بالتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات بما يتناسب مع درجة مخاطر نشاط المنشأة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.37) بانحراف معياري (.5084)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.19) بانحراف معياري (.5983).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-2.006)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.045)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (16) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح أن (98.8%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (93.3%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (5%) من المراجعين في الجهاز. وعلى الرغم من عدم إبداء أي من المراجعين في المكاتب عدم موافقته، إلا أن (1.7 %) من المراجعين في الجهاز أبدو عدم موافقتهم. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاقتناع غالبية المراجعين في المكاتب أن ارتباط مكتب المراجعة بإحدى المنشآت ذات المخاطر المرتفعة، يزيد من حرص المراجعين على بذل مستوى أعلى من جهد المراجعة بما يتناسب مع مخاطر نشاط المنشأة، والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، وجمع المزيد من أدلة

الإثبات، مما يزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

3-2-2-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05) باستثناء الفقرة الأولى، والتي بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.001)، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-21)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.662) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.000) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " يساهم ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-2-3 استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات والتقرير عن نتائجها

لتحديد تأثير استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات على أداء مراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-2-3-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-22) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الأولى والتي أوضحت أن استخدام النظم المحاسبية الآلية يساهم في تسهيل تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها وإعداد موازين مراجعة بسرعة ودقة عالية وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.62) بانحراف معياري (.4880)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.32) بانحراف معياري (.5964).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.627-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.000)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (17) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن جميع المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (96.7%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.7%) من المراجعين في الجهاز رأياً محايداً، وأبدى (1.7%) عدم موافقتهم. ولعل الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب والجهاز، يرجع لاقتناع غالبية مفردات عينتي الدراسة على أهمية استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية، لدورها في تسهيل تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها، ودقة التقارير المالية التي تنتجها تلك النظم، والسرعة في إعداد موازين المراجعة، وإمكانية إعداد المركز المالي للمنشآت في أي تاريخ خلال السنة المالية، مما يمكن المراجعين من الحصول على موازين مراجعة بصورة شهرية أو نصف سنوية أو سنوية، ويمكن المنشآت من توفير البيانات التي يحتاجها المراجعون، الأمر الذي يساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات، ويزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الثانية، والتي أوضحت أن استخدام النظم المحاسبية الآلية يوفر فرصة أفضل للمنشآت من خلال إمكانية تطوير تلك النظم بما يساهم في تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.54) بانحراف معياري (.5013)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.26) بانحراف معياري (.5575).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (3.562-)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.000)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (17) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثانية، يتضح

أن جميع المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (95.8%) من المراجعين في الجهاز. كما أبدى (.8%) من المراجعين في الجهاز عدم موافقتهم، وأبدى (3.3%) رأياً محايداً. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب والجهاز، نظراً لاقتناع غالبية مفردات عينتي الدراسة على أن استخدام النظم المحاسبية الآلية يحقق العديد من الفوائد للمنشآت محل المراجعة، من خلال إمكانية تطوير تلك النظم بصورة مستمرة، بما يكفل تحسين مخرجاتها، وإمكانية الاعتماد عليها في توفير تقارير للعديد من الفترات المالية تلبي احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يمكن المراجعون من إجراء المقارنات بين القوائم المالية لفترات مالية مختلفة، واستخراج العديد من المؤشرات عن تطور حجم نشاط المنشأة، ونتيجة نشاطها لعدد من السنوات، مما يمكن المراجعين من التعرف على الانحرافات في أرباح المنشأة ونتيجة نشاطها ويحسن من مستويات أدائهم ويزيد من مقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، ويحسن من نتائج عملية المراجعة.

3. الاختلاف الثالث من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الرابعة، والتي أشارت إلى أن استخدام النظم المحاسبية الآلية يساهم في تسهيل مهام المراجع عند اختيار عينة الفحص وأثناء تنفيذ اختبارات المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.32) بانحراف معياري (.6558)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.09) بانحراف معياري (.6217).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-2.861)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.004)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (17) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الرابعة، يتضح أن (94.2%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد وافقهم في الرأي (90%) من المراجعين في الجهاز. كما أبدى (3.4%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (7.5%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (2.3%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، ووافقهم في الرأي (2.5%) من المراجعين في الجهاز.

جدول رقم (3- 22) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		اختبار T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig
M 1	يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تسهيل عمليات تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها وإعداد موازين مراجعة بسرعة ودقة عالية.	87	4.62	.4880	120	4.32	.5964	−3.627	.000	معنوي	1.014	.315	−3.794	.000
M 2	يوفر استخدام النظم المحاسبية الآلية فرصة أفضل للمنشآت من خلال إمكانية تطوير تلك النظم بما يساهم في تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية.	87	4.54	.5013	120	4.26	.5575	−3.562	.000	معنوي	1.334	.249	−3.744	.000
M 3	تتضمن النظم المحاسبية الآلية إجراءات رقابية كافية لضمان سلامة تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها، مما يعزز من فعالية التقارير التي تنتجها.	87	3.99	.7996	120	3.79	.7875	−2.004	.045	معنوي	1.888	.171	−1.764	.079
M 4	يساعد استخدام النظم المحاسبية الآلية في تسهيل مهام المراجع أثناء اختيار عينة الفحص وتنفيذ اختبارات المراجعة.	87	4.32	.6558	120	4.09	.6217	−2.861	.004	معنوي	6.210	.013	−2.569	.011
M 5	يساعد استخدام النظم المحاسبية الآلية في تمكين المراجعين من اكتشاف العمليات المالية المسجلة بالتكرار والعمليات المالية المرحلة بالخطأ.	87	4.23	.7104	120	4.11	.7310	−1.087	.277	غير معنوي	2.154	.144	−1.195	.234
M 6	يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تمكين المراجعين من استخراج العديد من المؤشرات والنسب المالية، مما يمكن من إجراء المقارنات ويساهم في تحسين أداء المراجع أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة.	87	4.30	.5929	120	4.27	.5903	−.367	.714	غير معنوي	.377	.540	−.386	.700
	المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS	87	4.33	.3969	120	4.14	.4842	−2.952	.003		1.738	.189	−3.060	.003

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاقتناع المراجعين في المكاتب على أن استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات يُمكن مراجعي الحسابات من تنفيذ عمليات المراجعة باستخدام الحاسوب، مما يحسن من أداء المراجعين عند اختيار عينة الفحص ويساعد في تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، كما أن استخدام النظم المحاسبية الآلية يساعد في تحسين مستوى أداء المراجعين، من خلال إمكانية إجراء المقارنة بين موازين المراجعة الشهرية والربع سنوية خلال الفترة المالية محل المراجعة، وتحديد العمليات المالية المسجلة بالتكرار، واحتساب الديون المشكوك في تحصيلها، وتحديد الزيادة في السقوف المحددة لعملاء المنشأة، وغيرها من اختبارات المراجعة التي تحسن من أداء مراجعي الحسابات، وتزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

4. الاختلاف الرابع من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الثالثة، والتي أشارت إلى أن النظم المحاسبية الآلية تتضمن إجراءات رقابية كافية لضمان سلامة تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها، مما يعزز من فعالية التقارير التي تنتجها وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (3.99) بانحراف معياري (.7996)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.79) بانحراف معياري (.7875).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-2.004)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.045)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (17) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (81.6%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (70%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (11.5%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (23.3%) من المراجعين في الجهاز، وقد أبدى (6.9%) من المراجعين في المكاتب عدم موافقتهم، ووافقهم في الرأي (6.7%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاقتناع المراجعين في المكاتب على فعالية الإجراءات الرقابية التي تتضمنها النظم المحاسبية الآلية، من خلال الفصل بين مهام إدخال البيانات إلى النظام ومهام ترحيل العمليات المالية وحفظها، واقتصار عمليات تعديل وحفظ واسترداد العمليات المالية التي سبق تسجيلها على الشخص المسئول على

النظام، بالإضافة إلى عدم إمكانية تكرار استخدام سندات القيد اليومية، أو سندات القبض أو الصرف، مما يزيد من فعالية استخدام تلك النظم، ويحسن من أداء مراجعي الحسابات، ويزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة. كما يمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو رأياً محايداً من المراجعين في المكاتب والجهاز، نظراً لاعتقاد بعض مفردات عينتي الدراسة إمكانية التلاعب في العمليات المالية المنفذة باستخدام النظم المحاسبية الآلية وعدم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، خاصة في ظل منح شخص واحد في العديد من المنشآت صغيرة الحجم صلاحيات تسجيل العمليات المالية وترحيلها واسترداد العمليات التي سبق ترحيلها وتعديلها، مما يقلل من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، ويزيد من احتمال احتواء القوائم المالية للأخطاء والتحريفات الجوهرية.

3-2-3-2 اختبار صحة الفرضية

اتضح من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05) باستثناء الفقرة الرابعة، والتي بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.013)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-22)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.189) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد تبين من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.003) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات ".

3-2-4 كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة

لتحديد تأثير كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة على أداء مراجعي الحسابات، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية " يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

3-2-4-1 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تبين من نتائج الدراسة الميدانية وتطبيق اختبار Mann-Whitney وجود اختلافات معنوية بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول رقم (3-23) كما يلي:-

1. الاختلاف الأول من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الرابعة، والتي أوضحت أن كفاية الإفصاح في القوائم المالية يمكن المراجعين من التنبؤ بالأحداث الطارئة والخسائر المحتملة وتأثيرها على القوائم المالية وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.30) بانحراف معياري (.5523)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (3.97) بانحراف معياري (.6916).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-3.381)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.001)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (18) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء مفردات عينتي الدراسة في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الرابعة، يتضح أن (95.4%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (80%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (4.6%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً مقابل (17.5%) من المراجعين في الجهاز. وعلى الرغم من عدم إبداء أي من المراجعين في المكاتب عدم موافقته، إلا أن (2.5%) من المراجعين في الجهاز أبدو عدم موافقتهم. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد غالبية المراجعين في المكاتب على أن كفاية الإفصاح في القوائم المالية يساعد في تمكين المراجع من استخراج بعض المؤشرات التي تساعد في التنبؤ باحتمال وجود بعض الأحداث الطارئة والخسائر المحتملة، والتي تتطلب من المراجع بذل مستوى أعلى من جهد المراجعة من خلال التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، وجمع المزيد من أدلة الإثبات، وبما يزيد من احتمالات التعرف على تلك الأحداث والإفصاح عنها في تقرير المراجعة بطريقة تعكس تلك المخاطر وتأثيرها على صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وبما يساهم في تمكين الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشأة في ضوء معرفتها الجيدة بطبيعة تلك الظروف، مما يحسن من أداء مراجعي الحسابات ويقلل من احتمالات فشل عمليات المراجعة وتعرض المراجعين لمشاكل التقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

2. الاختلاف الثاني من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الأولى، والتي أوضحت أن كفاية الإفصاح في القوائم

المالية للمنشأة محل المراجعة يؤدي إلى زيادة مقدرة المراجعين على تحديد الأهميـــة النــسبية لعناصر القوائم المالية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين فـــي المكاتـــب (4.40) بـــانحراف معيـــاري (.5162)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينـــة المـــراجعين فـــي الجهـــاز (4.20) بانحراف معياري (.6163).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبـــار Mann-Whitney (-2.265)، كمـــا بلـــغ مـــستوى دلالتهـــا الإحصائية (.024)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنويـــة الفـــروق بين آراء المراجعين في العينتين الجزئيتين.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (18) ضمن ملاحق البحث لتحديد أســـباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الأولى، يتضح أن (98.9%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (89.1%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايـــداً مقابل (10.8%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع فـــي نـــسبة مـــن أبـــدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين فـــي الجهـــاز، نظـــراً لإدراك غالبيـــة المراجعين في المكاتب على أهمية كفاية الإفصاح في القوائم المالية، لدوره في تمكين المـــراجعين من تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، مما يسهل من مهام المراجعين أثناء اختيار عينـــة الفحص، وتحديد عناصر القوائم المالية الأكثر عرضة للتحريف الجوهري، وبما يمكن المـــراجعين من التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع أدلة الإثبات التي تزيد مـــن احتمـــالات اكتـــشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يحسن من أداء مراجعي الحسابات، ويزيـــد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

جدول رقم (3- 23) يوضح التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار Mann-Whitney ونتائج اختبار levene`s test ونتائج اختبار T Test

رمز الفقرة	فقرات المتغير	عينة المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة			عينة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			Mann-Whitney			Levene`s Test		اختبار T Test لعينتين مستقلتين	
		تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	Sig	نوعية الدلالة	F	Sig	T	Sig
N 1	يؤدي كفاية الإفصاح إلى زيادة مقدرة المراجعين على تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة.	87	4.40	.5162	120	4.20	.6163	−2.265	.024	معنوي	.001	.975	−2.492	.013
N 2	يساهم كفاية الإفصاح في حصول المراجع على معرفة جيدة عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية والتغييرات في تطبيقها وتأثيرها على القوائم المالية للمنشأة.	87	4.32	.4699	120	4.20	.5739	−1.398	.162	غير معنوي	.172	.678	−1.624	.106
N 3	يساهم كفاية الإفصاح في تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية.	87	4.30	.4850	120	4.12	.5678	−2.251	.024	معنوي	.634	.427	−2.420	.016
N 4	يؤدي كفاية الإفصاح إلى تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث الطارئة والخسائر المحتملة وتأثيرها على القوائم المالية.	87	4.30	.5523	120	3.97	.6916	−3.381	.001	معنوي	.495	.482	−3.611	.000
المتوسط العام المحسوب وفق البرنامج الإحصائي SPSS		87	4.33	.4202	120	4.12	.5186	−3.381	.001		.218	.641	−3.072	.002

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

3. الاختلاف الثالث من حيث مستوى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من مكاتب المراجعة والجهاز كان بخصوص الفقرة الثالثة، والتي أشارت إلى أن كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة يساهم في تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية وذلك كما يلي:-

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في المكاتب (4.30) بانحراف معياري (.4850)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المراجعين في الجهاز (4.12) بانحراف معياري (.5678).
- بلغت قيمة (Z) وفق اختبار Mann-Whitney (-2.251)، كما بلغ مستوى دلالتها الإحصائية (.024)، والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز.

وبملاحظة الأرقام الواردة في جداول الملحق رقم (18) ضمن ملاحق البحث لتحديد أسباب الاختلاف بين آراء المراجعين في كلٍ من المكاتب والجهاز بشأن ما تضمنته الفقرة الثالثة، يتضح أن (98.8%) من المراجعين في المكاتب أبدو موافقتهم على مضمون الفقرة، وقد أيدهم في الرأي (89.2%) من المراجعين في الجهاز، كما أبدى (1.1%) من المراجعين في المكاتب رأياً محايداً، مقابل (10.8%) من المراجعين في الجهاز. ويمكن تفسير سبب الارتفاع في نسبة من أبدو موافقتهم من المراجعين في المكاتب بالمقارنة بالمراجعين في الجهاز، نظراً لاعتقاد غالبية المراجعين في المكاتب على أهمية كفاية الإفصاح في تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية، من خلال تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث اللاحقة ما بين نهاية السنة المالية وتاريخ الانتهاء من أعمال المراجعة أو الأحداث اللاحقة ما بين نهاية السنة المالية وقبل أو بعد صدور تقرير المراجعة، مثل الخسائر الناجمة عن إفلاس أحد العملاء الرئيسيين، أو التعويضات المتوقعة نتيجة خسارة إحدى القضايا أمام المحاكم، أو الخسائر الناجمة عن الانخفاض المتوقع في أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، مما يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة بطريقة تمكن من التنبؤ بالأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية، والإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

3-2-4-2 اختبار صحة الفرضية

تبين من نتائج تطبيق اختبار Levene`s Test أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات تزيد عن (.05)، حسبما توضحه الأرقام الواردة في الجدول (3-23)، كما بلغ متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (F) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (.641) والذي يزيد عن مستوى المعنوية (.05)، مما يشير إلى تساوي تباين

العينتين الجزئيتين، أي أن العينتان متجانستان ومسحوبتان من مجتمع واحد. ونظراً لتجانس العينتين فإنه يمكن اختبار صحة الفرضية باستخدام اختبار T Test لعينتين مستقلتين.

وقد اتضح من نتائج تطبيق اختبار T Test لعينتين مستقلتين أن متوسط مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (T) لجميع الفقرات المحسوبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ (.002) والذي يقل عن مستوى المعنوية (.05)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه " يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات".

خلاصة الفصل

تزايد الاهتمام بمهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية نتيجة للتطورات التي شهدها الاقتصاد اليمني وتنفيذ برنامج الإصلاحات الاقتصادية والإدارية، وما ترتب عليها من تخلي الدولة عن التدخل في النشاط الاقتصادي وتبني سياسة الخصخصة وتشجيع استثمارات القطاع الخاص اليمني والاستثمارات العربية والأجنبية للاستثمار في الاقتصاد اليمني، بالإضافة إلى توجه اليمن نحو الانضمام إلى عضوية منظمة التجارة العالمية. وقد ناقش الفصل الحالي أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، سواءً المتغيرات المرتبطة بمكاتب المراجعة أو المتغيرات المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية:-

- يساهم كبر حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تساهم زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم تخصص مكتب المراجعة في صناعة المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- لا تؤدي طول الفترة التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشأة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تؤدي محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يؤدي الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير.
- لا يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية لنفس المنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم ارتباط مكتب المراجعة بالمنشآت كبيرة الحجم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

- يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في المنشآت محـــل المراجعـــة فـــي تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

هدفت الدراسة إلى مناقشة الإطار النظري لجودة المراجعة، وأساليب الرقابة عليها وعناصر تحسينها، والتعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بكلٍ من مكاتب المراجعة والمنشآت محل المراجعة، ودراسة تأثير تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، كما تضمنت الدراسة مناقشة واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية ومراحل تطورها.

1. النتائج العامة للدراسة

توصلت الدراسة في جانبها النظري إلى عدد من النتائج أهمها:-

- تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة، نظراً لتعدد الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة وتباين مستويات إدراكها وتقييمها لجودة المراجعة، حيث اعتمدت بعض وجهات النظر في تعريف جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، كما اعتمدت بعض وجهات النظر في تعريف جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، في حين تناولت بعض وجهات النظر جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى الوفاء باحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية، كما تناولت بعض وجهات النظر جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى مقدرة المراجعين على تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها.
- تسعى مختلف الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة إلى تحقيق مستويات مرتفعة من جودة المراجعة، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة وزيادة اعتماد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على محتويات تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، كما يساهم تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة في الحد من التضارب بين مصالح معدي القوائم المالية والأطراف المستفيدة منها، حيث يسعى معدو القوائم المالية إلى تقديم تقارير مالية تعكس كفاءة إدارة المنشأة ونجاحها في تحقيق أهدافها، في حين يسعى مختلف مستخدمو القوائم المالية إلى الحصول على تأكيدات بشأن عدالة القوائم المالية وسلامتها في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة، كما تسعى مكاتب المراجعة إلى تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف المحافظة على سمعتها المهنية في سوق خدمات مهنة المراجعة وزيادة الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة،

وتقليل احتمالات فشل عملية المراجعة والتعرض للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

- يتطلب تحسين جودة المراجعة توافر عدد من العناصر من أهمها التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة، حيث أن التزام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة من خلال تكليف أشخاص حصلوا على تأهيل علمي وخبرة مهنية مناسبة، وتمتع المراجعين بالحياد أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة، والتخطيط الجيد لعملية المراجعة، ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، تساهم في مجملها في زيادة مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وبما يمكن المراجعين من التقرير بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامتها في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها، كما يتمثل العنصر الثاني في تفعيل نظام المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات، وذلك في مقابل الثقة الممنوحة من قبل العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية في تقرير مراجع الحسابات، وبما يمكن الأطراف المستفيدة من القوائم المالية من مقاضاة المراجع عند ثبوت إهماله أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وتأكد لحاق الضرر بالأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على قوائم مالية مضللة خضعت للمراجعة وأبدى المراجع بشأنها رأياً لا يتوافق مع حقيقة المركز المالي للمنشأة محل المراجعة، في حين يتمثل العنصر الثالث في تشكيل لجان المراجعة في المنشآت، والتي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكلف بمهام الرقابة على عمليات التقرير المالي للمنشآت، وتساهم في تدعيم استقلالية مراجع الحسابات، من خلال التوصية بتعيين مراجع الحسابات، مما يقلل من تأثير الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة على استقلالية مراجع حساباتها، كما تقوم لجان المراجعة بالموافقة على الخدمات الاستشارية المقدمة بواسطة المراجع لإدارة المنشأة وتحديد مدى عدالة أتعابها، بالإضافة إلى دور لجان المراجعة في فحص أوجه الخلاف بين إدارة المنشأة والمراجع، نتيجة القيود التي قد تضعها إدارة المنشأة محل المراجعة على أداء مراجع الحسابات، وحل الخلافات التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة المنشأة بسبب تطبيق سياسات محاسبية تختلف عن السياسات التي طبقت في الفترات المالية السابقة.
- يتطلب تحسين جودة عملية المراجعة وجود رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، لدورها في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة، خاصةً في ظل الاتهامات التي وجهت لمهنة المراجعة، نتيجة الزيادة في معدل إفلاس الشركات وارتفاع حجم الخسائر التي لحقت

بالمنشآت محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، والتي صاحبها ارتفاع في معدل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة. وتتحقق الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة وتحديد مدى التزامها بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة من خلال إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة نفسه، أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظير، سواءً تم ذلك من خلال تكليف مكتب مراجعة بالتحقق من مدى التزام مكتب مراجعة آخر بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، أو أن يتم تطبيق برنامج فحص النظير من خلال تكليف فريق تابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو أحد المنظمات المهنية المعنية للتحقق من مدى التزام مكتب المراجعة بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، والذي يتم من خلال فحص أوراق عمل المراجعة، وخطط المراجعة وتحديد مدى التزام المراجعين بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، والتعرف على طبيعة الالتزامات القانونية على مكتب المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب والتعويضات المدفوعة بشأنها أو المتوقع دفعها لصالح إدارة المنشأة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

- ساهمت التطورات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية وتوجه الدولة نحو تخفيض حجم إنفاقها الجاري والاستثماري، والسعي نحو تشجيع استثمارات القطاع الخاص المحلي وتشجيع الشركات العربية والأجنبية للاستثمار في الاقتصاد الوطني إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة، وتأكيد الدور المتوقع لمهنة المراجعة في توفير معلومات مالية تتسم بدرجة عالية من الثقة تساعد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة. غير أن مهنة المراجعة لم تحظى بالاهتمام الكافي، خاصة في ظل التحديات التي ستواجهها مهنة المراجعة ومكاتب المراجعة المحلية في الجمهورية اليمنية في حالة استكمال إجراءات انضمام اليمن إلى عضوية منظمة التجارة العالمية نتيجة ارتفاع درجة المنافسة التي ستواجهها المكاتب المحلية من مكاتب المراجعة في البلدان الأعضاء في المنظمة.
- تعاني مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية من قصور في التشريعات القانونية التي تنظمها، ومحدودية الاختصاصات الممنوحة لجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، وعدم وجود جهاز فني مستقل يختص بإصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وعدم تفعيل أسلوب الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة.

وقد قامت الدراسة في جانبها العملي على تصميم قائمة استقصاء، اشتملت على أربعة عشر متغير، منها (10) متغيرات تمثل متغيرات بيئة المراجعة الخارجية ذات الصلة بمكاتب المراجعة الخارجية، (4) متغيرات تمثل متغيرات بيئة المراجعة الخارجية ذات الصلة بالمنشآت محل المراجعة، وقد توصلت الدراسة في جانبها العملي إلى النتائج التالية:-

1. يساهم كبر حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لزيادة عدد الدورات التدريبية التي تعقدها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التي تعقدها مكاتب المراجعة الأخرى، كما أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون أكثر حرصاً على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني حفاظاً على سمعتها في سوق خدمات مهنة المراجعة، مما يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، كما ينخفض التأثير النسبي للإيرادات التي تتقاضاها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها، مما يعزز من استقلاليتها ويزيد من مقدرة تلك المكاتب على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة، بالإضافة إلى أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحرص على تصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، مما يساهم في تحسين أداء العاملين فيها، كما تستخدم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم برامج مراجعة متطورة تساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات، وتزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.
2. تساهم زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث تحرص مكاتب المراجعة على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، كما تفضل مكاتب المراجعة في ظل ظروف المنافسة الارتباط بالعملاء بالاعتماد على جودة خدمات المراجعة المقدمة لعملائها بدلاً من الاعتماد على متغير الانخفاض في أتعاب مراجعة الحسابات، حيث تفشل مكاتب المراجعة حديثة النشأة عند المنافسة في سوق خدمات مهنة المراجعة بالاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة، نظراً لأن انخفاض الأتعاب التي تتقاضاها تلك المكاتب في ظل ارتفاع تكاليف تنفيذ عملية المراجعة، يترتب عليه الفشل في تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة.
3. يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لأن ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة يُمكن المكتب من تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة مهنية جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، ويزيد من مقدرة المكتب على توظيف كوادر بشرية تتمتع بخبرة مهنية جيدة وعقد دورات تدريبية للعاملين فيه بصورة دورية، كما يساهم ارتفاع إيرادات مكتب المراجعة في زيادة مقدرة المكتب على

استخدام الأساليب الحديثة في تنفيذ عمليات المراجعة، بالإضافة إلى تمكين مكتب المراجعة من الاستعانة بالخبراء في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة المعقدة.

4. يساهم تخصص مكتب المراجعة في مراجعة حسابات المنشآت التي تنتمي إلى قطاع صناعي معين في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لأن تخصص مكتب المراجعة في مراجعة المنشآت التي تنتمي إلى نفس الصناعة يساهم في تمكين المراجعين من التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية، والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة والتنفيذ السليم لاختباراتها، وبما يزيد من مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، نظراً للمعرفة الجيدة لمراجعي الحسابات بطبيعة نشاط المنشآت واحتمالات احتواء قوائمها المالية للأخطاء والتحريفات الجوهرية، مما يزيد من مقدرتهم على تنفيذ اختبارات المراجعة التي تساهم في اكتشافها والتقرير عنها.

5. لا تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير سلبا على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن طول فترة ارتباط المراجعين بالمنشآت محل المراجعة لا تضعف من استقلالية مراجعي الحسابات، نظراً لالتزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، والتي تساهم بدورها في تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات، وتمكنهم من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية في ضوء خبرتهم بطبيعة نشاط المنشأة والمخاطر المرتبطة بها. غير أن تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات وتحسين مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة يتطلب من وجهة نظر الباحث تحديد فترة زمنية قصوى للارتباط بين المراجع والمنشأة لا تزيد عن خمس سنوات، تلافياً للمخاطر الناجمة عن علاقات الألفة التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة منشأة العميل، أو بسبب روتينية اختبارات المراجعة التي يتم تنفيذها، والتي قد يترتب عليها إغفال التقرير عن بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

6. تساهم محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة في التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث تؤدي محدودية الفترة المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى الحد من مقدرة المراجع على تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، والتقييم غير الدقيق لمخاطر المراجعة، كما تقلل من مقدرة المراجع على التوسع في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة الضرورية، مما يزيد من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، والذي يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

7. تزداد احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة نتيجة الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة، والذي يتحقق من خلال تنفيذ عملية المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، أو بسبب مسايرة المراجع لرغبات إدارة المنشأة، والتي تزيد من مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع والتدخل في أدائه عند اختيار عينة الفحص أو أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة، كما تساهم محدودية معرفة المراجع بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والتقييم غير الدقيق لمخاطر المراجعة إلى زيادة احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
8. لا يساهم تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة في التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن التزام المراجعين بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يساهم في تدعيم استقلالية المراجعين ويقلل من مقدرة المنشآت محل المراجعة على ممارسة الضغوط على مراجعي حساباتها، كما أن مراجع الحسابات الحالي للمنشأة يكون أكثر معرفة من غيره من المراجعين بطبيعة نشاط المنشأة وجوانب الضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها وأوجه القصور في النظام المحاسبي المستخدم، مما يزيد من مقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويحسن من مقدرة المراجع على تقييم سياسات الإنتاج والتسويق وسياسات الائتمان وتحديد مدى فعاليتها ودرجة تأثيرها على نشاط المنشأة ومستوى أرباحها، مع التأكيد على أهمية تشكيل لجان مراجعة في المنشآت محل المراجعة، والتي تساهم في تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات، وتقييم مدى حاجة إدارة المنشأة للحصول على خدمات استشارية من مراجع حساباتها ومدى عدالة أتعابها.
9. يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لما تتضمنه تلك البرامج من التحديد الواضح لإجراءات المراجعة الواجب تنفيذها في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، مما يحقق الاتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات ويقلل من الأحكام الشخصية التي يصدرها المراجعون أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، كما يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين أداء المراجعين المعينين حديثاً، بسبب وضوح الإجراءات المحددة في تلك البرامج وسهولة تطبيقها.
10. يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لأهمية نظام الاتصال في إبلاغ المراجعين بخطط وسياسات

وأهداف مكتب المراجعة، كما يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحقيق روح الانتماء للمكتب من خلال مشاركة العاملين في مناقشة خطط المكتب والبرامج والأساليب المستخدمة في تنفيذ مهام المراجعة، والرفع بالصعوبات التي تحول دون نجاح المراجعين في تنفيذ مهامهم وتحديد احتياجاتهم التدريبية، بالإضافة إلى أن وجود نظام اتصال في مكتب المراجعة يمكن من إبلاغ المراجعين في المكتب بالإضافات والتعديلات في معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني وغيرها من نشرات معايير المراجعة التي تساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات وتزيد من فعالية نتائج عمليات المراجعة.

11. يساهم ارتباط مكتب المراجعة بإحدى المنشآت كبيرة الحجم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لحرص مكتب المراجعة على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة، كما أن امتلاك المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم لخبرات فنية عالية ونظم رقابة داخلية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة يساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وبما يساهم في الوصول بأسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية إلى أعلى مستوياتها، مما يزيد من حرص تلك المنشآت على تسهيل مهام مراجعي الحسابات، بالإضافة إلى أن تشكيل لجان المراجعة في المنشآت كبيرة الحجم يساهم في تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات، من خلال دور تلك اللجان في التوصية بتعيين أو عزل مراجعي حساباتها، بالإضافة إلى الموافقة على تقديم المراجعين للخدمات الاستشارية وتحديد مدى عدالة أتعابها، مما يقلل من مقدرة إدارة المنشآت على ممارسة الضغوط على المراجعين، ويعزز من استقلاليتهم ويحسن من جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

12. يساهم ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وذلك على اعتبار أن ارتفاع مخاطر نشاط المنشأة يزيد من حرص المراجعين على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، حيث تحرص مكاتب المراجعة على تكليف فريق مراجعة على درجة عالية من الخبرة بطبيعة نشاط المنشأة والمخاطر المرتبطة بها، مما يزيد من مقدرة المراجعين على تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة، ويزيد من مقدرة المراجعين على تنفيذ اختبارات المراجعة الملائمة وجمع أدلة الإثبات الكافية بما يتناسب مع درجة مخاطر نشاط المنشأة، الأمر الذي يساهم في زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

غير أن ارتفاع مخاطر نشاط المنشأة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم فعالية إجراءاته في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية تزيد مـن احتمـالات اعتـذار المراجع عن قبول مهمة المراجعة أو الانسحاب من المهمة خلال عملية المراجعة.

13. يساهم استخدام النظم الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية والتقرير عن نتائجها في تحـسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لأن استخدام النظم المحاسبية الآلية يساهم فـي تسهيل تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها والتقرير عن نتائجها، مما يزيد مـن مقـدرة المنشأة على موافاة المراجع بمعلومات مالية خلال فترة زمنية مناسبة وبدقـة عاليـة، حيـث تتضمن النظم المحاسبية الآلية إجراءات رقابية دقيقة لضمان سلامة تسجيل العمليـات الماليـة وتشغيلها وحفظها، كما تمتاز النظم الآلية بإمكانية تطويرها، مما يوفر معلومات ماليـة تلبـي الاحتياجات المتزايدة لمختلف مستخدمي القوائم المالية، بالإضـافة إلـى أن اسـتخدام الـنظم المحاسبية الآلية يحسن من أداء مراجعي الحسابات، من خلال استخدام الحاسبات الآليـة فـي تنفيذ اختبارات المراجعة والتي تسهل من مهام المراجع عند اختيار عينة الفحص أو أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة، وبما يزيد من مقدرة المراجع على اكتشاف العمليـات الماليـة المـسجلة بالتكرار والعمليات المالية المرحلة بالخطأ، كما أن استخدام النظم المحاسـبية الآليـة يمكـن المراجع من الحصول على بعض التقارير التي تمكنه من إجـراء المقارنـات بـين مـوازين المراجعة الشهرية أو الفصلية أو النصف سنوية لعدد من الفترات المالية وتساعد في استخراج بعض المؤشرات والنسب المالية وتزيد من مقدرة المراجع على تقييم احتمالات احتواء القـوائم المالية على أخطاء وتحريفات جوهرية، والذي يزيد بدوره من مقدرة المراجـع علـى تنفيـذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفـات الجوهريـة فـي القوائم المالية والتقرير عنها.

14. يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تحـسين جـودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن الإفصاح الكافي في القوائم الماليـة يـساعد مراجعـي الحسابات على تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم الماليـة، وتحديـد الطـرق والـسياسات المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية، بالإضافة إلـى أن الإفـصاح الكـافي يـساعد المراجعين على التنبؤ بالأحداث اللاحقة وتمكين المراجعين من التنبـؤ بالأحـداث الطارئـة والخسائر المحتملة وتأثيرها على القوائم المالية، والذي يزيد بدوره من مقدرة المراجـع علـى التنبؤ باحتمالات احتواء القوائم المالية على أخطاء وتحريفات جوهريـة، وتنفيـذ اختبـارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف تلك الأخطاء والتحريفات والتقرير عنها.

2. توصيات الدراسة

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحث بما يلي :-

- ضرورة إنشاء جهاز فني مستقل أو هيئة مهنية مستقلة تتبنى إصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، أو استكمال إجراءات إنشاء المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة المحدد وفق نص المادة (62) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، والذي لم ينشأ منذ صدور القانون في إبريل عام 1999م حتى الانتهاء من إعداد الدراسة.
- التأكيد على أهمية إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، نظراً لأن العديد من الإجراءات التفصيلية المتعلقة بنصوص مواد القانون تم إحالتها إلى اللائحة التنفيذية، والتي لم تصدر منذ صدور القانون حتى الانتهاء من إعداد الدراسة الحالية.
- التأكيد على أهمية دوران الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن خمس سنوات لضمان استقلالية مراجعي الحسابات وتقليل احتمالات نشوء علاقات شخصية أو زيادة اعتماد مكتب المراجعة على المنشأة محل المراجعة، وبما يقلل من مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على مراجع حساباتها ويزيد من فعالية نتائج المراجعة، ويزيد من الثقة في أداء مراجع الحسابات.
- تفعيل نظام المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات من خلال إصدار التشريعات القانونية التي توضح الأسس المتبعة في تحديد الواقعة المنشئة لمسؤولية مراجع الحسابات عند ثبوت إهمال المراجع وتحقق لحاق الضرر بالمنشأة محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات.
- التأكيد على أهمية تأهيل العاملين في المحاكم التجارية أو غيرها من المحاكم التابعة للسلطة القضائية، أو إنشاء جهاز فني مستقل أو هيئة مهنية مستقلة تعنى بالنظر في المنازعات القضائية والخلافات التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة أو الأطراف المستفيدة من القوائم المالية المطالبة بتحمل المراجع للخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات.
- التأكيد على أهمية إصدار التشريعات القانونية المتعلقة بتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة اليمنية وتحديد آليات عملها والصلاحيات الممنوحة لها، لدورها في زيادة فعالية التقارير المالية وتدعيم استقلالية مراجع الحسابات والحد من مقدرة إدارة المنشأة محل المراجعة على ممارسة الضغوط على المراجع من خلال وضع القيود على نطاق عمل المراجع سواءً عند اختيار عينة الفحص أو أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة.

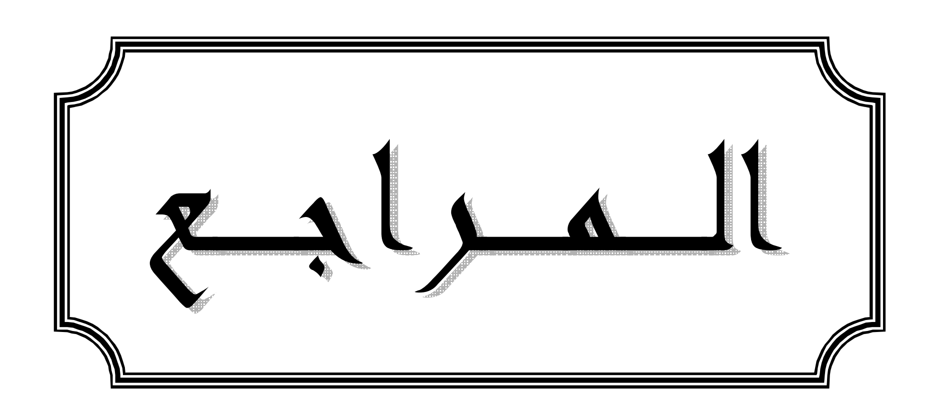
- ضرورة إنشاء هيئة مهنية مستقلة تختص بمهام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة، من خلال تكليف فرق عمل تابعة للهيئة للقيام بعدد من المهام من أهمها ما يلي:-

1. فحص وتقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة.
2. فحص وتقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.
3. تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالتأهيل المهني المستمر للمراجعين فيها، من خلال تقييم مدى قيام تلك المكاتب بعقد دورات تدريبية للمراجعين في مجالات مزاولة مهنة المراجعة وتعريفهم بالتطورات في أساليب تنفيذ مهام المراجعة، والتعديلات والإضافات في معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.
4. تقييم مدى تناسب الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة مع عمليات المراجعة التي تكلف بتنفيذها في ضوء مستوى الجهد والفترة والخبرات التي تتطلبها عملية المراجعة.

3. آفاق البحث

تبين من خلال الدراسة أن هناك بعض الموضوعات التي تم تناولها بصورة مختصرة بما يخدم موضوع الدراسة، غير أن تلك الموضوعات تعد نقاط انطلاق لدراسات جديدة، ومن أهم تلك الموضوعات:-

- تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني " دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية".
- تقييم مدى كفاية التشريعات القانونية المرتبطة بمهنة المراجعة وتأثيرها على مستوى أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية.
- تقييم انعكاسات انضمام اليمن إلى عضوية منظمة التجارة العالمية على مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية.
- تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة اليمنية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.


المراجع

قائمة المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

أ – الكتب :

1) أبو بكر، مصطفى محمود، " دليل المدير المعاصر .الوظائف–الأدوار–المهارات–الصفات"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001م).

2) الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005)، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005م).

3) الاتحاد الدولي للمحاسبين (2007)، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007م).

4) الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008م).

5) الإرياني، محمد فضل، حجر عبدالملك إسماعيل، " الأصول النظرية والعملية للمحاسبة المالية"، الجزء الأول، الطبعة السابعة ، (صنعاء، مركز الأمين للنشر والتوزيع ، 2006م).

6) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، " المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة د/ محمد محمد عبدالقادر الديسطي ،(الرياض، دار المريخ للنشر، 2002م).

7) أشتيوي، إدريس عبدالسلام ، " المراجعة معايير وإجراءات"، (بنغازي، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، 1990م).

8) البديوي، منصور أحمد، شحاته، شحاته السيد ، " دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003م).

9) بركات، لطف حمود، بامشموس، عبدالله أحمد، شريم، عبيد سعد، " الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، (صنعاء، مركز الأمين للنشر والتوزيع، 2009م).

10) بستر، فيلد ديل وآخرون، " إدارة الجودة الشاملة" ترجمة د. راشد بن محمد الحمالي، (الرياض، جامعة الملك سعود، 2004م).

11) بوتين، محمد، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008م).

12) التميمي، هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، (عمان، دار وائل للنشر، 2004م).

13) توماس، وليم، هنكي، أمرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة د. أحمد حامد حجاج، د. كمال الدين سعيد، (الرياض، دار المريخ للنشر، 1989م).

14) جربوع، يوسف محمود (2000)، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"،(عمان، مؤسسة الوراق للطباعة والنشر، 2000م).

15) جمعة، أحمد حلمي (1999)، " التدقيق الحديث للحسابات" ، (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999م).

16) جمعة، أحمد حلمي (2009)، " التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات . الأدوات والخدمات"، (عمان، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 2009م).

17) جودة، محفوظ، " التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS" ، (عمان، دار وائل للنشر، 2008م).

18) حماد، طارق عبد العال(2004) [1]، "موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية "، الجزء الأول ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004م).

19) حماد، طارق عبد العال (2004)[2]، "موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية "، الجزء الثاني ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004م).

20) حماد، طارق عبد العال (2004)[3]، "موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية "، الجزء الثالث، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004م).

21) الدهراوي، كمال الدين مصطفى، "نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، (الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007م).

22) دياب، محمد عبدالقادر،" دراسات في المراجعة" ، (حلوان، مطابع شركة لوتس، 2003م).

23) الزعبي، محمد بلال، الطلافحة، عباس، " النظام الإحصائي SPSS "، (عمان، دار وائل للنشر، 2003م).

24) شراز، محمد صالح، " التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية"، (مكة المكرمة، جامعة أم القرى، 2009م).

25) الشرقاوي، علي، " العملية الإدارية وظائف المديرين"، (الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002م).

26) شريم، عبيد سعد، بركات، لطف حمود، "أصول مراجعة الحسابات"، (صنعاء، مركز الأمين للنشر والتوزيع وخدمات الحاسب الآلي ، 2005م).

27) الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م).

28) الصحن، عبدالفتاح، "أصول مراجعة الحسابات"، (الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1986م).

29) عبدالله، خالد أمين، " علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية"، (عمان، دار وائل للنشر، 2004م).

30) عبيد، حسين، السيد، شحاته، " المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006م).

31) العريقي، منصور محمد، " طرق البحث للباحثين في العلوم الإدارية والتسويقية والمالية والمصرفية"، (صنعاء، مركز الأمين للنشر والتوزيع، 2007م).

32) غالي، جورج دانيال (2003)، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003م).

33) القريوني، محمد قاسم، " مبادئ الإدارة النظريات والعمليات والوظائف"، (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2001م).

34) لطفي، أمين السيد أحمد (1992)، " أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين"، (القاهرة،مكتبة النهضة العربية، 1992م).

35) لطفي، أمين السيد أحمد (2001)، "المسئولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع"، (القاهرة، بدون دار نشر، 2001م).

36) لطفي، أمين السيد أحمد (2005)[1]، "المراجعة الخارجية وعولمة أسواق رأس المال"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م).

37) لطفي، أمين السيد أحمد (2005)[2]، "مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م).

38) لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، "المرجعة بين النظرية والتطبيق"،(الإسكندرية، الدار الجامعية،2006م).

39) لطفي، أمين السيد أحمد (2007)، "التطورات الحديثة في المراجعة" ، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007).

40) المجلس الوطني للمحاسبة، " مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة"، (الجزائر، منشورات الساحل، 2002).

41) المغربي، كامل محمد، " الإدارة والبيئة والسياسة العامة"، (عمان، الدار العلمية الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001م).

42) الناغي، محمود السيد، "المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق"، (المنصورة، المكتبة العصرية، 2000م).

ب – المقالات والدوريات :

43) أبو العزم، محمد فهيم، " مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، عدد (25)، الرياض، إبريل 2000م.

44) الأديمي، منصور ياسين (2005)، " دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير الأداء المهني في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير المراجعة الدولية"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، عدد (23)، صنعاء، سبتمبر – مارس 2005م.

45) الأديمي، منصور ياسين (2007)، "مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، عدد (28)، سبتمبر 2007م.

46) أرسانيوس، بدر نبيه، " تأثير عوامل الخطر البيئية على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي للتقرير عن التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية – دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، عدد (1)، مارس1999م.

47) باناجه، محمد عمر عبدالله، "اليمن ومنظمة التجارة العالمية– عالم الخيارات المحدودة"، دراسات اقتصادية، عدد (11)، صنعاء، ابريل – يونيو 2004م .

48) بدران، سناء محمد ، "عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة – دراسة تحليلية وتطبيقية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (3،4)، حلوان، 1996م.

49) التويجري، عبدالرحمن علي، النافعابي، حسين محمد، " جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، مجلد (22)، عدد (1)، جده، 2008م.

50) الجبالي، محمد مصطفى، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل المتغيرات التكنولوجية في نظم المعلومات المحاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (1)، القاهرة، يناير2002م.

51) الجبر، نبيه، علي، جمعه،" تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة العربية السعودية"، البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، عدد (2)، أكتوبر 2000م.

52) جربوع، يوسف محمود (2004)، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة"، سلسلة الدراسات الإنسانية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، مجلد (12)، عدد (2)، غزة، يونيو 2004م.

53) جمعة، إسماعيل إبراهيم (1989)، "تقدير المخاطرة في عملية المراجعة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، عدد(1)، الإسكندرية، 1989م.

54) جمعة، إسماعيل إبراهيم (1991)، " دراسة لأثر بعـض المتغيـرات المتعلقـة بالمراجعـة الداخلية في نظم التشغيل الالكتروني للبيانات على تخطيط برنـامج المراجعـة الخارجيـة"، المجلة المصرية للدراسات التجاريـة، كليـة التجـارة، جامعـة المنـصورة، عـدد (6)، المنصورة،1991م.

55) جهماني، يوسف فرج، العمري، أحمد محمد، " العوامل المؤثرة في تحديد الأهميـة النـسبية في التدقيق : دراسة ميدانية للوضع في الأردن"، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد (4)، عـدد (1)، مسقط، مايو 2001م.

56) حسن، سيد عبدالفتاح صالح،" مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة- مـدخل مقتـرح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد(3)، القاهرة، يوليو 1998م.

57) حلمي، فايزه محمود، " مراجعة النظير لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر كأداة رقابيـة لتحسين جودة الأداء المهني"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عـين شمس، عدد (3)، القاهرة، 1997م.

58) راضي، محمد سامي (1998)[1]، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة- دراسـة ميدانيـة للمحيط المهني في مصر" آفاق جديدة، عدد (2) ،المنوفية، إبريل 1998م.

59) راضي، محمد سامي (1998)[2] ، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعـاب المراجعـة- دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية" المجلة العربية للمحاسبة ، جامعـة البحـرين، عدد (1)، نوفمبر 1998م.

60) الرحيلي، عوض بن سلامة، "لجان المراجعة كأحـد دعـائم حوكمـة الـشركات : حالـة السعودية"، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبـدالعزيز، مجلـد (22)، عـدد (1)، جـده، 2008م.

61) رضوان، عباس أحمد، " نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي"، المجلة المـصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عدد (3)، المنصورة، 1985م.

62) زين، علي أحمد (1991) [2]، " دراسة تحليلية لمشاكل التقاضي في مجال الممارسة المهنية للمراجعين الخارجيين"، المجلة المصرية للدراسـات التجاريـة، كليـة التجـارة، جامعـة المنصورة، عدد (5)، المنصورة، 1991م.

63) زين، علي أحمد (1991)[1]، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب لمزاولـــي مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (1)، حلوان، 1991م.

64) زين، علي أحمد (1994)، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العميلة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجاريـــة، كليـــة التجـــارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، عدد (1)، حلوان، 1994م.

65) زيود، لطيف، قيطيم، حسان، مكية، نغم،" دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلميـــة، مجلـــد (29)، عدد (1)، اللاذقية، 2007م.

66) سالم، محمد يوسف، " العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على مكاتـــب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان"، المجلة العلمية للبحوث والدراســـات التجاريـــة ، كليـــة التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد(2)، حلوان، 1994م.

67) سلامة، نبيل فهمي، " أثر ضغط الوقت والبرامج المهيكلة علـــى أداء المراجـــع – دراســـة ميدانية على بيئة المراجعة المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجـــارة، كليـــة التجـــارة، جامعة عين شمس، عدد (1)، القاهرة، 1992م.

68) شلتوت، محمد قاسم، "أتعاب مراقب الحسابات في ضوء الحجم والجودة والعوامل المـــؤثرة– دراسة اقتصادية محاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عـــين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة، يناير 1994م.

69) صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة الماليـــة بجمهوريـــة مصر العربية . دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كليـــة التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ، عدد (1) ، حلوان، 1997م.

70) الصياد، هادي أحمد محمد، " متطلبات الإفصاح المحاســـبي لأغـــراض التحليـــل المـــالي"، الثوابت، عدد (53)، صنعاء، سبتمبر 2008م.

71) صيام، وليد زكريا، أبو أحميد محمد فؤاد، " مدى التزام مراجعـــي الحـــسابات فـــي الأردن بقواعد السلوك المهني"، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، مجلد (20)، عدد (2)، جده، 2006م .

72) طلبة، علي إبراهيم (1997)، "العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات دراسة تجريبيـــة على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان"، المجلة العلمية للاقتـــصاد والتجـــارة، كليـــة التجارة، جامعة عين شمس، عدد (3)، القاهرة، يوليو 1997م.

73) طلبه، علي إبراهيم (1994)، " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، المجلة العلميـــة للاقتـــصاد والتجـــارة، ملحق العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، يناير 1994م.

74) عبدالعليم، محمد بكري، "قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضاء العملاء"، المجلة العلمية للاقتـــصاد والتجـــارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (3)، القاهرة، يوليو 2000م.

75) علي، عبدالوهاب نصر (1994)، " تأثير بيئة العمل الداخلية علـــى دوافـــع وأداء مراجعـــي (مراقبي) الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات. دراسة انتقاديه وميدانية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجـــارة، جامعـــة الإســـكندرية، عدد(2)، الإسكندرية، 1994م.

76) علي، عبدالوهاب نصر (1999)، " العوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات فـــي إصـــدار الأحكام المهنية – دراسة مسحية وانتقاديه"، مجلة الدراسات المالية والتجاريـــة، عـــدد (2)، القاهرة، أكتوبر 1999م.

77) العنقري، حسام عبدالمحسن، "انخفاض مستوى أتعـــاب المراجعـــة وآثـــاره علـــى مكاتـــب المراجعة في المملكة العربية السعودية" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجـــارة، جامعة القاهرة، عدد (64)، القاهرة، 2004م.

78) عوض، آمال محمد، " دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجـــع الحـــسابات علـــى جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحـــوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد (2)، الإسكندرية، 2006م.

79) عيسى، سمير كامل ،" أثر هيكل فريق المراجعة ومستوى الخبرة علـــى الـــضغط والرضـــا الوظيفي وأداء أعضاء الفريق – دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كليـــة التجارة ، جامعة الإسكندرية ، عدد (2)، الإسكندرية، سبتمبر 1999م.

80) غالي، جورج دانيال (1998)،" دراسة انتقادية لمسئولية المراجع بخصوص التقريـــر عـــن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد(4)، القاهرة، أكتوبر 1998م.

81) فايد، أحمد محمد عبدالرؤف، " نحو إطار فكري لمعايير أداء وظيفة المراجعة على النطـــاق الدولي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحـــق العـــدد الثاني، القاهرة، 1994م.

82) فراج، ثناء عطية ، كمال، آمال محمد ، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها. دراسة تطبيقية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عدد (4)، المنصورة، 1994م.

83) قطب، أحمد سباعي، الخاطر، خالد ناصر، " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، مجلد (18)، عدد (2)، جده، 2004م.

84) لطفي، أمين السيد أحمد (1995)،" آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين – دراسة تحليلية وتطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (1)، القاهرة، 1995م.

85) لطفي، أمين السيد أحمد (1996)، "دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة، 1996م.

86) مبارك، الرفاعي إبراهيم، " تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة ، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية" المجلة العلمية التجارة والتمويل، الملحق الثاني،طنطا، 2000م.

87) مجاهد، إيمان أحمد أمين، " مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (3،4)، حلوان، 2001م.

88) محمد، محمد توفيق،" دور مراقب الحسابات في فهم القوائم المالية البينية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (1)، القاهرة ، 1992م.

89) المخادمة، أحمد عبدالرحمن، " العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية– دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، عدد (66)، القاهرة، 2006م.

ج – الرسائل والأطروحات :

90) إبراهيم، ماجدة متولي محمد، " استخدام الأساليب الكمية في تدعيم إجراءات فحص القوائم المالية الفترية– دراسة تطبيقية"، (جامعةعين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000م).

91) أحمد، أحمد أنيس،"العلاقة بين المسئولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية" ،(جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2005م).
92) الأهدل، عبدالسلام سليمان، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية – دراسة نظرية ميدانية"، (جامعة أسيوط، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
93) بامشموس، عبدالله أحمد عمر، "معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية"، (جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2003م).
94) بن يخلف، آمال، " المراجعة الخارجية في الجزائر"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).
95) بوسماحة، محمد، " معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).
96) الجرادي، سمير عبدالرشيد، " الممارسات المهنية لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية بين التشريع والتطبيق ومدى تناسبها مع معايير المراجعة الدولية"، (جامعة الملكة أروى، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).
97) الجرو، صالح أحمد فضل، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة الخارجية للحسابات : دراسة ميدانية للبيئة اليمنية"، (جامعة عدن، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).
98) الجلال، أحمد محمد، "دور السياسات النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية – دراسة حالة الجمهورية اليمنية 1990- 2003م" ، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
99) الحميري، جمال عبدالحق، " تقييم جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالجمهورية اليمنية دراسة نظرية – ميدانية"، (أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
100) الرباعي، يوسف عبده راشد (2002)، " مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج"، (الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).
101) الرباعي، يوسف عبده راشد (2006)، " استراتيجيات المراجعة دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، (جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2006م).

102) زكي، محمد حسين محمد، "تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات– دراسة ميدانية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2001 م).

103) السياني، محمد أحمد، " تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب تجربة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية"، (جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2000م).

104) سيدي، عمر محمد، "نموذج مقترح لقياس مستوى الجهد في تنفيذ عملية المراجعة لترشيد تكلفتها–دراسة ميدانية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2005م).

105) الشامي، عبدالوهاب عبدالرحمن، " تقويم كفاءة الأنظمة الرقابية والمحاسبية في القطاع الحكومي في الجمهورية اليمنية"، (جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2008م).

106) الضلعي، وهيب إلياس، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن: دراسة ميدانية"، (جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).

107) عبدالفتاح، محمد عبدالفتاح محمد، " قياس وضبط مخاطر المراجعة – إطار مقترح"،(جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 1996م).

108) العمودي، أحمد عبدالله عمر، " دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية"، (جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2001م).

109) قاسم، بدر محمد فرحان، " تقييم التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية"، (الجامعة الوطنية، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

110) محمد، إلهام عبدالله علي، " مدى تطبيق رقابة الجودة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية – دراسة ميدانية"، (جامعة عدن، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

111) محمد، سامي حسن علي، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة – دراسة ميدانية"، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشوره، 2003م).

112) محمد، ناصر عبدالمهيمن، " إطار مقترح لدور لجان المراجعة في تفعيل نظم الرقابة في شركات المساهمة المصرية – دراسة نظرية تطبيقية"، (جامعة الأزهر، كلية التجارة بنين، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
113) مخلوف، أحمد محمد، " المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
114) مغني، نادية، " دور المراجعة المالية الخارجية – وفق المعايير المعمول بها- في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز"، (جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
115) مفضل، إبراهيم عبدالقدوس أحمد، " دور مراقب الحسابات في الاستجابة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية"، (الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).
116) نقاز، أحمد، " دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال"، (جامعة عمار ثلجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
117) الوكيل، حسام السيد، " تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المرجعة بجمهورية مصر العربية"، (جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).

<u>**د – ندوات ومؤتمرات:**</u>

118) البشاري، أحمد، "الإصلاحات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية الخلفيات – المراحل – النتائج"، بحوث وأدبيات المؤتمر الاقتصادي اليمني الثاني المنعقد في صنعاء خلال الفترة 18-20 أبريل 1998م، (صنعاء، كتاب صادر عن الثوابت للنشر، 1999م).
119) زكي، أحمد زكريا، " أثر تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاوليها في مصر، بحوث وأدبيات المؤتمر العلمي المنعقد بكلية التجارة جامعة حلوان بعنوان " الجامعات المصرية والمعاهد العلمية في ظل تطبيق الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات"، مايو 2006م.
120) الفسيل، طه، "المشروطية المتبادلة بين صندوق النقد الدولي والبنك الدولي"، بحوث وأدبيات المؤتمر الاقتصادي اليمني الثاني المنعقد في صنعاء خلال الفترة 18–20 ابريل 1998م، (صنعاء، كتاب صادر عن مجلة الثوابت للنشر،1999م).

هـ – التشريعات والقوانين :

121) الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، عدد (8)، إبريل 1999م.

122) الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (38) لسنة 1998م بشأن البنوك، عدد (24)، جزء (1)، ديسمبر 1998م.

123) الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، عدد (7)، جزء (1)، إبريل 1997م.

124) الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (45) لسنة 1999م بشان الخصخصة، عدد (20)، أكتوبر 1999م.

125) الجمهورية اليمنية، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 2002م بشأن الاستثمار، عدد (14)، يوليو 2002م.

126) الجمهورية العربية اليمنية، وزارة الصناعة والتجارة، "نظام المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية اليمنية، القرارات الوزارية ومحاضر اجتماعات لجنة المحاسبين القانونيين"، 1980م، نقلاً عن الجرادي سمير عبدالرشيد، " الممارسات المهنية لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية بين التشريع والتطبيق ومدى تناسبها مع معايير المراجعة الدولية"، (جامعة الملكة أروى، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).

ثانياً : المراجع باللغة الانجليزية

127) Abdel Khalik, Rashad., Snowball, Doug., and Wragge, John., " The Effects of Certain Internal Audit Variables on the planning of external audit programs", The Accounting Review, vol.IVIII, NO.2, April,1983.

128) AICPA, "Audit Risk and Materiality in conducting an audit", SAS, No.47, 1983, p 350 . – نقلا عن حماد طارق عبدالعال " موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004م).

129) Bamber, Michael., and Snowball, Doug., "An experimental study of the effect of audit structure in uncertain task environment ", The accounting review, Vol.LXIII, No.3, July 1988.

130) Bonner, Sarah., and Walker, Paul.,"The effect of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing knowledge ", The Accounting Review , vol.69, No.1 , January 1994.

131) Bonner, Sarah., Palmrose, Zoe-vonna., and Young, Susan., " Fraud type and auditor litigation: an analysis of S E C accounting and auditing

enforcement releases, The accounting review, Vol.73, No.4 , October 1998.

132) Calegari, Michael., Schatzberg, Jeffrey., and Sevick, Galen., "Experimental evidence of differential Auditor pricing and reporting strategies", The Accounting Review, Vol.73, No.2, April 1998.

133) Carcello, Joseph., and Palmrose, Zoe-vonna.," Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients , Journal of accounting research, Vol .32, supplement 1994.

134) Carey, Peter., and Simnett, Roger., "Audit partner tenure and audit quality" , The Accounting review, Vol.81, No.3, 2006.

135) Carmichael, Douglas., " Report card on the Accounting profession", The CPA Journal, Vol.67, No. 1, Jan 1997.

136) Chow, Chee., "The Demand for External Auditing : Size, Debt and Ownership Influences", The Accounting Review, Vol. LVII, No.2, April 1982.

137) Chung, Hyeesoo., and Kallapur, Sanjay.," Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals", The Accounting Review, Vol. 78, No. 4, 2003.

138) Copley, paul., and Doucet, Marry.," The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits," Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol.12, No.1,Spring 1993.

139) Cullinan, Charles.," Audit pricing in the pension plan audit market", Accounting and business research, Vol .27 , No.2 , Spring 1997.

140) Cushing, Barry., and Loebbecke, James., "Comparison of audit methodologies of large accounting firms :Accounting research study", (American Accounting Association), No.26, November 1986.

141) Daniel, Simon., and Francis, Jere., " The effects of auditor change on audit fees : test of price cutting and price recovery" , The Accounting Review, Vol.Lxiii, No.2, April 1988.

142) Davidson, Ronald., and Gist, Willie., " Empirical evidence on the functional relation between audit planning and total audit effort", Journal of accounting research , Vol.34, No.1, Spring 1996.

143) DeAngelo, Linda. (1981 A)," Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics , Vol.3, No. 3, December.1981.

144) DeAngelo, Linda. (1981 B), " Auditor independence , low balling, and disclosure regulation" , Journal of Accounting and economics, Vol.31, No.2, August 1981.

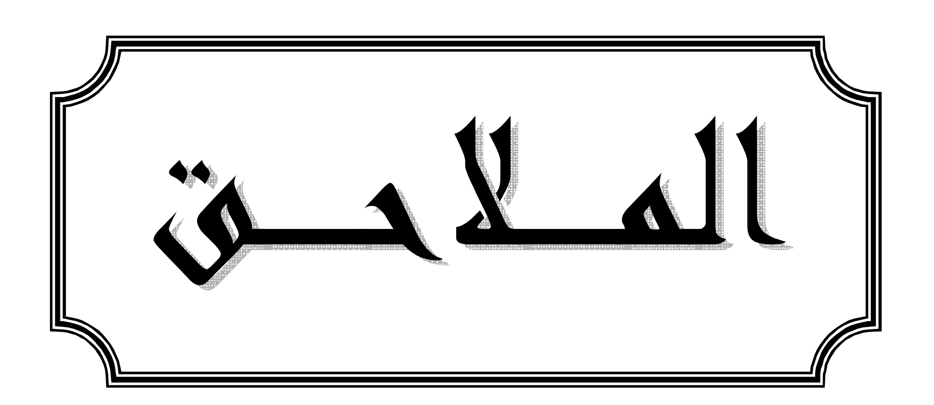
145) Defond, Mark., " The Association between changes in client firm agency costs and Auditor switching" , Auditing: A journal of practice and theory, Vol.11, No.1, spring 1992.

146) Dies, Donald., and Giroux, gary., " Determinants of audit quality in the public sector", The Accounting review, Vol.67, No.3, July 1992.

147) Eichenseher, John., and Danos, Paul., " The analysis of industry – specific auditor concentration : Towards an explanatory model", The Accounting Review , Vol.LVI, No .3, July 1981.
148) Erickson, Merle., Mayhew, Brian., and Felix, William., " Why do audits fail? Evidence from Lincoln savings and loan, Journal of accounting research, Vol.38, No.1, Spring 2000.
149) Ezzamel, M., Gwilliam, D., and Holland, k., " Some empirical evidence from publicly quoted U K companies on the relationship between the pricing of audit and nonaudit services", Accounting and business research, Vol.27,No.1 , 1996.
150) Fearnley, Stella., Beattie, Vivien., and Brandt, Richard.," Auditor Independence and Audit Risk : A Reconceptualization ", Journal of International Accounting Research , Vol.4, No. 1, 2005.
151) Ferguson, Andrew., Francis, Jere., and Stokes, Donald., "The Effect of firm-wide and office-level industry expertise on Audit pricing", The Accounting Review , Vol.78 , No. 2 , 2003.
152) Francis, Jere., and Wilson, Earl., " Auditor changes : A joint tests of theories relating to agency costs and auditor differentiation", The Accounting review, Vol.lxiii, No.4, October 1988.
153) Geiger, Marshall., and Rama, Dasaratha., "audit firm size and going-concern reporting accuracy", Accounting horizons, Vol.20, No.1, March 2006.
154) Glover, Steven., " The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of Nondiagnostic information ", Journal of Accounting research, , Vol. 35, No.2, Autumn 1997.
155) Goldman, Arieh., and Barlev, Benzionز, "The auditor-firm conflict of interest : It's implication for independence", The Accounting review , Vol.49, No.4, October 1974.
156) Grant, Julia., Bricker, Robert., and Shiptsova, Rimma.," Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation", Auditing: A journal of Practice & Theory , Vol.15, No. 1, spring 1996.
157) Hammersley, Jacqueline., "Pattern Identification and Industry-Specialist Auditors", The Accounting Review, vol .81,No.2, March 2006.
158) Hoffman,vicky., and Patton, James., " Accountability, the dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgments", Journal of Accounting research, Vol .35, No.2, Autumn 1997.
159) Kadous, Kathryn., " The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses ", The Accounting Review, Vol.75, No.3, July 2000.

160) Kaplan, Steven., "an examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off", Auditing: A journal of practice and theory, Vol.14, No.2, 1995.
161) Knapp, Michael.(1985), " audit conflict : an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure", The Accounting Review, Vol.lx, No.2, April 1985.
162) Knapp, Michael.(1991) , "Factors that audit committee members use as surrogate for audit quality ", Auditing: A journal of practice and theory, Vol.10, No.1, Spring 1991.
163) Krishnan, Jagan., and Krishnan, Jayanthi., "litigation risk and auditor resignation", The accounting review, Vol.72, No. 4, October 1997.
164) Krishnan, Jayanthi., Sami, Heibatollah., and Zhang, Yinqi., "Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of Auditor independence?", Auditing : A journal of practice & theory, vol.24, No.2, November 2005.
165) Lee, Dominica., " auditor market share, product differentiation, and audit fees", Accounting and business research, Vol. 26, No.4, Spring 1996.
166) Lee chi-Wen, Jevons., and Gu, Zhaoyang., "low balling, legal liability and auditor independence" , The Accounting Review, Vol.73, No .4, October 1998.
167) Lys, Thomas., and Watts, Ross., "Lawsuits against auditors", Journal of accounting research, Vol.32, Supplement 1994.
168) Mayhew, Brian., and Wilkins, Michael., "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy : Evidence from fees charged to firms going public ", Auditing: A journal of practice and theory , Vol.22, No.2, 2003.
169) McDaniel, Linda., " The effects of time pressure and audit program structure on audit performance", Journal of accounting research, Vol.28, No.2, Autumn 1990.
170) Mckeown, James., Mutchler, Jane., and Hopwood, William., "Towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies", Auditing: A journal of practice and theory, Vol.10, supplement 1991.
171) Owhose, Vincent., Messier, William., and Lynch, John.,"Error detection by industry –specialized teams during sequential audit review ", Journal of Accounting research , Vol.40, No.3, 2002.
172) Palmrose, Zoe-Vonna.(1986)" Audit fees and auditor size: further evidence" , Journal of Accounting research , Vol.24, No.1,Spring 1986.
173) Palmrose, Zoe-Vonna. (1988), " An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review , Vol LXIII, NO.1, Jan 1988.

174) Palmrose, Zoe-Vonna. (1989), "The relation of audit contract type to audit fees and hours", The Accounting Review , Vol.Lxiii, No.3, July 1989.
175) Parkash, Mohinder., and Venable, Carol., " Auditee incentives for auditor independence : the case of nonaudit services" , The Accounting review, Vol.68, No.1, January 1993.
176) Porter, Michael.," Competitive advantage: creating and sustaining superior performance",(New York NY : free press) نقلا عن عــوض آمــال محمد، " دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات علــى جــودة الأربــاح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كليــة التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد (2)، سبتمبر 2006م.
177) Scheiner, James., and Kiger, Jack., " An Empirical investigation of auditor involvement in non-audit services", Journal of Accounting research, Vol.20, No.2, Autumn 1982.
178) Schulte, Jr., and Arthur, A.," Compatibility of management consulting and auditing", The Accounting review , Vol.40, No.3, July 1965.
179) Schwartz, Rachel., " legal regimes, audit quality and investment", The accounting review, Vol .72, No.3, July 1997.
180) Shelton, Sandra., "The Effect of Experience on the use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment", The Accounting Review,vol.74, No.2,April 1999.
181) Shockley, Randolph., and Holt, Robert., " A behavioral investigation of supplier differentiation in the market for audit services", Journal of Accounting research, Vol.21, No.2, Autumn 1983.
182) Shockley, Randolph., "Perceptions of Auditors Independence : An Empirical Analysis", The Accounting Review , vol.Lvi, No.4, October 1981.
183) Sprinkle, Geoffrey., and Tubbs, Richard., "The Effects of Audit risk and information importance on Auditor memory during working paper review", The Accounting Review , vol.73, No.4, October 1998.
184) Vera-Munoz, Sandra., Ho, Joanna., and Chow, Chee.," Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting firms", Accounting Horizons, vol.20,No.2, June 2006.
185) Woolf, Emile., "Auditing Today", Fifth Edition, (New York, prentice hall, 1994).
186) Wright, Arnold., and Bedard, Jean.," Decision processes in audit evidential planning: A multistage investigation ", Auditing: A journal of practice and theory , Vol. 19, No .1, 2000.


الملاحق

ملحق رقم (1)

جامـــــعـــــة الجــــزائـــــــر
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

قائمة استقصاء عن
تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني
لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية

إعداد الطالب/
أحمد محمد صالح الجلال

إشراف/
الأستاذ الدكتور/ الطيب ياسين

2009م

بسم الله الرحمن الرحيم

جامـــــعــــة الجــــزائــــــر

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الأستاذ الفاضل / ....المحترم

تحية وتقدير وبعد

يقوم الباحث بإعداد دراسة ميدانية في إطار التحضير لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التـــسيير من خلال رسالته الموسومة " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جـــودة الأداء المهنـــي لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية" .

يأمل الباحث من سيادتكم التكرم بالتعاون في سبيل انجاز الدراسة مـــن خـــلال ملـــئ بيانـــات استمارة الاستبيان المرفقة. علماً بأن بيانات الدراسة الحالية سرية ولن تستخدم ســـوى لأغــراض البحث العلمي فقط.

مشاركتكم في انجاز الدراسة الحالية مساهمة جادة في التعرف على أهــم المتغيــرات البيئيـــة المؤثرة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية وإســـهام فعـــال فـــي تطوير البحث العلمي في مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن.

الباحث يقدر انشغالاتكم ويشكر مجهودكم في سبيل انجاز الدراسة .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث / أحمد محمد الجلال

قائمة بأهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة الميدانية

1- **برنامج فحص النظير** :

خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة آخر، بغرض التأكد مـن التـزام مكتـب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة علـى جـودة عملية المراجعة.

2- **التخصص الصناعي لمكتب المراجعة:**

قيام مكتب المراجعة بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي معين.

3- **الخدمات الاستشارية المقدمة للمنشأة محل المراجعة:**

الاستشارات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها بهدف تحسين كفاءة وفعاليـة اسـتخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة.

4- **برامج المراجعة المهيكلة:**

برامج سابقة الإعداد والتجهيز تتضمن مجموعة من الإجراءات وخطوات التوثيق، كما تتـضمن مجموعة من السياسات وأدوات المراجعة الشاملة والمتكاملة المصممة بهدف مساعدة المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

5- لجان المراجعة:

لجان تشكل في الشركات التي تتداول أسهمها في البورصة تختص بالرقابة على عملية إعداد التقارير المالية وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي والموافقة على تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة وفحص أتعابها.

بيانات عامة عن أفراد عينة الدراسة

أولاً : جهة العمل

1 - الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ☐

2 - مكتب محاسبة ومراجعة ☐

ثانياً : الوظيفة الحالية التي تشغلها

أ : بالنسبة لموظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

1- إحدى الوظائف القيادية في الجهاز ☐ 2- مدير عام ☐ 3 - نائب مدير عام ☐

4- رئيس مراقبة ☐ 5- عضو فني (مراجع) ☐

ب : بالنسبة لموظفي مكاتب المحاسبة والمراجعة

1- صاحب مكتب مراجعة فردي ☐ 2- شريك مهني ☐ 3- مدير مراجعة رئيسي ☐

4- مدير مراجعة مساعد ☐ 5- مراجع أول ☐ 6 - مراجع ثاني ☐

7- مراجع مساعد ☐ 8- مراجع تحت التمرين ☐

ثالثاً : المؤهلات العلمية

1- دبلوم ☐ 2- بكالوريوس ☐ 3- ماجستير ☐

4- دكتوراه ☐ 5- زمالة مهنية ☐ 6- أخرى (أذكرها).................. ☐

رابعاً : عدد سنوات مزاولة مهنة المراجعة

1- أقل من 5 سنوات ☐

2- من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ☐

3- من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ☐

4- 15 سنة فأكثر ☐

خامساً : التخصص

1- محاسبة ☐ 2- إدارة أعمال ☐ 3- أخرى (أذكرها) .... ☐

الرجاء وضع علامة (/) أمام الاختيار الذي تراه مناسبا والذي يعكس الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القائمة.

المتغيرات	م	الفقرات	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
حجم مكتب المراجعة	A 1	تعقد مكاتب المراجعة كبيرة الحجم دورات تدريبية للمراجعين العاملين فيها تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التي تعقدها مكاتب المراجعة الأخرى.					
	A 2	تحرص المكاتب كبيرة الحجم على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني بهدف المحافظة على ثقة عملائها وعدم المخاطرة بسمعتها.					
	A 3	ينخفض التأثير النسبي للإيرادات التي تحصل عليها المكاتب كبيرة الحجم من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها مما يقلل من مخاطر فقدان المراجعين لاستقلاليتهم.					
	A 4	تلتزم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأداء مما يحسن من أداء العاملين فيها.					
	A 5	تستخدم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم برامج مراجعة متطورة أثناء تنفيذ عمليات المراجعة.					
المنافسة بين مكاتب المراجعة	B 1	تلتزم مكاتب المراجعة في ظل ظروف المنافسة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني حفاظاً على استقلاليتها.					
	B 2	تفضل مكاتب المراجعة في ظل ظروف المنافسة الاعتماد على جودة الخدمات التي تقدمها لعملائها بدلاً من الاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة.					
	B 3	يساهم خضوع مكاتب المراجعة لبرنامج فحص النظير في زيادة اهتمامها بتحسين مستويات أداء العاملين فيها.					
	B 4	تفشل مكاتب المراجعة حديثة النشأة عند المنافسة في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة بالاعتماد على متغير خفض أتعاب المراجعة.					
أتعاب مراجعة الحسابات	C 1	يؤدي ارتفاع أتعاب المراجعة إلى زيادة مقدرة المكتب على تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة.					
	C 2	يساهم ارتفاع إيرادات مكتب المراجعة في تمكين المكتب من توظيف كوادر تتمتع بخبرة مهنية جيدة وعقد دورات تدريبية للمراجعين فيه بصورة دورية.					
	C 3	يساهم ارتفاع إيرادات مكتب المراجعة في زيادة مقدرة المكتب على استخدام الأساليب الحديثة في تنفيذ عمليات المراجعة.					
	C 4	يؤدي ارتفاع أتعاب المراجعة إلى تمكين مكتب المراجعة من الاستعانة بالخبراء في تنفيذ بعض اختبارات المراجعة المعقدة.					

المتغيرات	م	الفقرات	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
التخصص الصناعي لمكتب المراجعة	D 1	يساهم تخصص مكتب المراجعة في صناعة المنشأة في تحسين مقدرة المراجعين على التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتنفيذ السليم لاختباراتها.					
	D 2	يؤدي تخصص مكتب المراجعة في صناعة المنشأة إلى زيادة مقدرة المراجعين على التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة والتنبؤ باحتمالات احتواء القوائم المالية لأخطاء وتحريفات جوهرية.					
	D 3	يساهم تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل إلى زيادة مقدرة المراجعين على تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.					
	D 4	يؤدي التخصص الصناعي لمكتب المراجعة إلى تحسين معرفة المراجعين بطبيعة نشاط المنشآت محل المراجعة والظروف التي تعمل في ظلها.					
طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة	E 1	تساهم طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة إلى التأثير على استقلالية المراجعين بسبب المخاطر الناجمة عن علاقة الألفة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة.					
	E 2	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة إلى التقليل من فعالية نتائج المراجعة بسبب روتينية الاختبارات التي يتم تنفيذها وزيادة الثقة في تصرفات وأداء إدارة منشأة العميل.					
	E 3	تساهم طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة في ظل محدودية عملاء المراجعة إلى زيادة مخاطر فقدان المراجع لاستقلاليته لاعتماده اقتصاديا على المنشأة محل المراجعة.					
	E 4	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة إلى عدم استفادة المنشأة محل المراجعة من الخبرات التي قد تتوفر لدى مكاتب المراجعة الأخرى.					
ضغوط موازنة الوقت	F 1	يؤدي التقدير غير المناسب للفترة الزمنية الكافية لتنفيذ عملية المراجعة إلى عدم تمكن المراجع من التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية.					
	F 2	يساهم انخفاض الفترة المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى الحد من مقدرة المراجع على التقييم الدقيق لمخاطر المراجعة.					
	F 3	يؤدي انخفاض الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى الحد من مقدرة المراجع من التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة.					
	F 4	تساهم محدودية الفترة المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة إلى انخفاض مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.					

المتغيرات	م	الفقرات	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات	G 1	يؤدي تنفيذ عمليات المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة .					
	G 2	تؤدي مسايرة المراجع لرغبات إدارة المنشأة محل المراجعة إلى زيادة مقدرة المنشأة على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على المراجع، مما يزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي.					
	G 3	تساهم محدودية معرفة المراجعين بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي.					
	G 4	يؤدي التقييم غير الدقيق لمخاطر المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير.					
تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة	H 1	يؤدي ارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل تقديم الخدمات الاستشارية إلى زيادة مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع.					
	H 2	تتأثر موضوعية المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة السنوية بسبب تقييم التوصيات والحلول التي سبق اقتراحها أثناء تقديم الخدمات الاستشارية.					
	H 3	ينخفض مستوى أداء المراجع أثناء تقديم الخدمات الاستشارية نظراً لعدم خضوعه لنفس المعايير التي تحكم أدائه أثناء تنفيذ عملية المراجعة السنوية.					
	H 4	يؤدي عدم قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائه عن طريق قسم مستقل في المكتب إلى زيادة الشكوك بشأن استقلالية المراجعين.					
استخدام برامج المراجعة المهيكلة	I 1	تتضمن برامج المراجعة المهيكلة التحديد الواضح للإجراءات الواجب تنفيذها وأساليب تنفيذ المهام مما يقلل من احتمالات حدوث الأخطاء.					
	I 2	يساعد استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحقيق الاتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات.					
	I 3	يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين أداء المراجعين المعينين حديثا ذوي الخبرة المهنية المحدودة.					
	I 4	تساهم برامج المراجعة المهيكلة في تحسين أداء المكاتب المتخصصة في مراجعة حسابات المنشآت التي تنتمي إلى نفس الصناعة.					

المتغيرات	م	الفقرات	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
نظام الاتصال في مكتب المراجعة	J 1	يساعد وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في إبلاغ المراجعين بخطط وسياسات وأهداف المكتب.					
	J 2	يساهم وجود نظام اتصال جيد في تحقيق روح الانتماء للمكتب من خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ مهام المراجعة.					
	J 3	يؤدي نظام الاتصال الجيد إلى التعرف على أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات وتحديد احتياجاتهم التدريبية وإبلاغهم بأحدث الإضافات والتعديلات في معايير المراجعة.					
	J 4	يساهم نظام الاتصال في تمكين المراجعين المساعدين من إبلاغ شريك المراجعة وإدارة مكتب المراجعة بالصعوبات التي تحول دون تنفيذ مهام المراجعة.					
حجم المنشأة محل المراجعة	K 1	يؤدي ارتباط مكتب المراجعة بمنشأة كبيرة الحجم إلى زيادة الحرص على تنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة بهدف تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة.					
	K 2	تسعى غالبية المنشآت كبيرة الحجم إلى الحصول على خدمات مراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة.					
	K 3	تتوفر لدى المنشآت كبيرة الحجم خبرات فنية عالية ونظم رقابة داخلية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة تساهم في تحسين أداء المراجع.					
	K 4	يساهم خضوع مراجعي حسابات المنشآت كبيرة الحجم لبرنامج فحص النظير إلى تحسين مستويات أدائهم.					
	K 5	يؤدي تشكيل لجان المراجعة في المنشآت كبيرة الحجم إلى تدعيم استقلالية مراجعي الحسابات .					
مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة	L 1	تؤدي زيادة مخاطر نشاط المنشأة إلى زيادة حرص المراجع على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.					
	L 2	يقوم المراجع بالتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات بما يتناسب مع درجة مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة.					
	L 3	تحرص مكاتب المراجعة على تكليف فريق مراجعة على درجة عالية من الخبرة بطبيعة نشاط المنشأة والمخاطر المرتبطة بها.					
	L 4	يؤدي ارتفاع درجة مخاطر نشاط المنشأة إلى حرص المراجع على التقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد جوانب الضعف فيه.					

المتغيرات	م	الفقرات	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات	M 1	**يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تسهيل عمليات تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها وإعداد موازين مراجعة بسرعة ودقة عالية.**					
	M 2	**يوفر استخدام النظم المحاسبية الآلية فرصة أفضل للمنشآت من خلال إمكانية تطوير تلك النظم بما يساهم في تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية.**					
	M 3	**تتضمن النظم المحاسبية الآلية إجراءات رقابية كافية لضمان سلامة تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها، مما يعزز من فعالية التقارير التي تنتجها.**					
	M 4	**يساعد استخدام النظم المحاسبية الآلية في تسهيل مهام المراجع أثناء اختيار عينة الفحص وتنفيذ اختبارات المراجعة.**					
	M 5	**يساعد استخدام النظم المحاسبية الآلية في تمكين المراجعين من اكتشاف العمليات المالية المسجلة بالتكرار والعمليات المالية المرحلة بالخطأ.**					
	M 6	**يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تمكين المراجعين من استخراج العديد من المؤشرات والنسب المالية، مما يمكن من إجراء المقارنات ويساهم في تحسين أداء المراجع أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة.**					
كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة	N 1	**يؤدي كفاية الإفصاح إلى زيادة مقدرة المراجعين على تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة.**					
	N 2	**يساهم كفاية الإفصاح في حصول المراجع على معرفة جيدة عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية والتغييرات في تطبيقها وتأثيرها على القوائم المالية للمنشأة.**					
	N 3	**يساهم كفاية الإفصاح في تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية.**					
	N 4	**يؤدي كفاية الإفصاح إلى تمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث الطارئة والخسائر المحتملة وتأثيرها على القوائم المالية.**					

ملحق رقم (2)

يوضح أسماء الأساتذة المشاركين في تحكيم قائمة الاستقصاء

م	اسم الأستاذ	الدرجة العلمية والجامعة
1	أ .د / قدي عبدالمجيد	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر
2	د / زغدار أحمد	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر
3	د / بن موسى كمال	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر
4	د / بن بلقاسم سفيان	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر
5	د / بن يخلف حواس	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر
6	د/ عبيد سعد شريم	كلية التجارة والاقتصاد / جامعة صنعاء . نائب رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
7	د/ محمد أحمد السياني	كلية التجارة والاقتصاد / جامعة صنعاء . وكيل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
8	د/ عبدالملك إسماعيل حجر	كلية التجارة والاقتصاد / جامعة صنعاء
9	أ / عرفة رضوان	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر
10	أ / بصديق محمد	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر
11	أ / سيد علي	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / جامعة الجزائر

ملحق رقم (3) يوضح اختبار الثبات لمتغيرات الدراسة

باستخدام معامل الثبات (Cronbach`s Alpha)

م	متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	قيمة معامل ألفا
1	حجم مكتب المراجعة	5	.839
2	المنافسة بين مكاتب المراجعة	4	.733
3	أتعاب مراجعة الحسابات	4	.899
4	التخصص الصناعي لمكتب المراجعة	4	.923
5	طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة	4	.891
6	ضغوط موازنة الوقت	4	.904
7	الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات	4	.865
8	تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة	4	.814
9	استخدام برامج المراجعة المهيكلة	4	.895
10	نظام الاتصال في مكتب المراجعة	4	.925
11	حجم المنشأة محل المراجعة	5	.814
12	مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة	4	.894
13	استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في المنشأة محل المراجعة	6	.854
14	كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة	4	.919
المتوسط المحسوب لإجمالي متغيرات الدراسة وفق البرنامج الإحصائي (SPSS)			.951

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ملحق رقم (4) يوضح أسماء مكاتب المراجعة
المشاركة في تنفيذ الدراسة الميدانية

م	إسم المكتب	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المعادة
1	مكتب Deloitte & Touche الشرق الأوسط بإدارة الشريك د/ عبدالملك إسماعيل حجر	20	13
2	مكتب عبدالرؤف حسان المراسل لمجموعة طلال أبو غزالة	5	5
3	مكتب مجني وحازم حسن المراسل لمكتب K P M G	5	4
4	مكتب محمد طه حمود الهاشمي المراسل لمكتب Ernst& Young	5	4
5	مكتب Grant Thornton Yemen	5	2
6	مكتب Price Water House coopers	10	9
7	دار المحاسبة لتدقيق ومراجعة الحسابات	5	1
8	مكتب أمين الشامي لتدقيق ومراجعة الحسابات	1	1
9	مكتب إبراهيم الكبسي لتدقيق ومراجعة الحسابات	11	10
10	مكتب ريدان لتدقيق ومراجعة الحسابات	7	4
11	مكتب طه حسين المتوكل لتدقيق ومراجعة الحسابات	6	4
12	مكتب أحمد قاسم الفضلي لتدقيق ومراجعة الحسابات	5	5
13	مكتب علي إسحاق وشركاه لتدقيق الحسابات وتقديم الاستشارات	5	1
14	مجموعة المحاسبة لتدقيق ومراجعة الحسابات	4	3
15	مكتب محمد علي البذيجي لتدقيق ومراجعة الحسابات	5	4
16	مكتب نجيب سعيد هاشم لتدقيق ومراجعة الحسابات	5	5
17	مكتب الموفق للمراجعة والاستشارات	5	1
18	الدار العربية للمراجعة والاستشارات	5	1
19	مكتب شفيق أحمد الدبعي لتدقيق ومراجعة الحسابات	4	3
20	مكتب فؤاد الطايفي لتدقيق ومراجعة الحسابات	5	1
21	مكتب علي محمد الحاج لتدقيق ومراجعة الحسابات	5	4
22	مكتب أمين السقاف لتدقيق ومراجعة الحسابات	5	1
23	مكتب حميد الأحصب لتدقيق ومراجعة الحسابات	6	1
24	مكتب سليم عبد الحفيظ العريقي لتدقيق ومراجعة الحسابات	1	1
25	مكتب د / عبدالله أحمد بامشموس لتدقيق ومراجعة الحسابات	10	3

ملحق رقم (5) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن

متغير حجم مكتب المراجعة

جهة العمل	التكرار	A 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	6	27	66	21	120
	نسبة	.0%	5.0%	22.5%	55.0%	17.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	5	6	40	36	87
	نسبة	.0%	5.7%	6.9%	46.0%	41.4%	100.0%

جهة العمل	التكرار	A 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	11	75	32	120
	نسبة	.0%	1.7%	9.2%	62.5%	26.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	9	50	28	87
	نسبة	.0%	.0%	10.3%	57.5%	32.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	A 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	2	5	50	50	13	120
	نسبة	1.7%	4.2%	41.7%	41.7%	10.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	1	8	13	44	21	87
	نسبة	1.1%	9.2%	14.9%	50.6%	24.1%	100.0%

جهة العمل	التكرار	A 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	8	25	69	18	120
	نسبة	.0%	6.7%	20.8%	57.5%	15.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	5	52	30	87
	نسبة	.0%	.0%	5.7%	59.8%	34.5%	100.0%

جهة العمل	التكرار	A 5					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	5	24	70	21	120
	نسبة	.0%	4.2%	20.0%	58.3%	17.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	3	3	51	30	87
	نسبة	.0%	3.4%	3.4%	58.6%	34.5%	100.0%

ملحق رقم (6) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير المنافسة بين مكاتب المراجعة

جهة العمل	التكرار	B 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	6	25	69	20	120
	نسبة	.0%	5.0%	20.8%	57.5%	16.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	1	10	49	27	87
	نسبة	.0%	1.1%	11.5%	56.3%	31.0%	100.0%

جهة العمل	التكرار	B 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	1	10	45	56	8	120
	نسبة	.8%	8.3%	37.5%	46.7%	6.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	4	17	42	24	87
	نسبة	.0%	4.6%	19.5%	48.3%	27.6%	100.0%

جهة العمل	التكرار	B 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	2	7	34	58	19	120
	نسبة	1.7%	5.8%	28.3%	48.3%	15.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	4	12	44	25	87
	نسبة	2.3%	4.6%	13.8%	50.6%	28.7%	100.0%

جهة العمل	التكرار	B 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	4	19	46	46	5	120
	نسبة	3.3%	15.8%	38.3%	38.3%	4.2%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	10	18	47	10	87
	نسبة	2.3%	11.5%	20.7%	54.0%	11.5%	100.0%

ملحق رقم (7) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

أتعاب مراجعة الحسابات

جهة العمل	التكرار	C 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	**0**	**5**	**24**	**74**	**17**	**120**
	نسبة	**.0%**	**4.2%**	**20.0%**	**61.7%**	**14.2%**	**100.0%**
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	**1**	**2**	**6**	**55**	**23**	**87**
	نسبة	**1.1%**	**2.3%**	**6.9%**	**63.2%**	**26.4%**	**100.0%**

جهة العمل	التكرار	C 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	**0**	**4**	**11**	**68**	**37**	**120**
	نسبة	**.0%**	**3.3%**	**9.2%**	**56.7%**	**30.8%**	**100.0%**
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	**0**	**2**	**3**	**45**	**37**	**87**
	نسبة	**.0%**	**2.3%**	**3.4%**	**51.7%**	**42.5%**	**100.0%**

جهة العمل	التكرار	C 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	**0**	**2**	**6**	**80**	**32**	**120**
	نسبة	**.0%**	**1.7%**	**5.0%**	**66.7%**	**26.7%**	**100.0%**
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	**0**	**4**	**8**	**43**	**32**	**87**
	نسبة	**.0%**	**4.6%**	**9.2%**	**49.4%**	**36.8%**	**100.0%**

جهة العمل	التكرار	C 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	**0**	**5**	**22**	**64**	**29**	**120**
	نسبة	**.0%**	**4.2%**	**18.3%**	**53.3%**	**24.2%**	**100.0%**
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	**2**	**2**	**5**	**47**	**31**	**87**
	نسبة	**2.3%**	**2.3%**	**5.7%**	**54.0%**	**35.6%**	**100.0%**

ملحق رقم (8) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير
التخصص الصناعي لمكتب المراجعة

جهة العمل	التكرار	D 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	9	76	33	120
	نسبة	.0%	1.7%	7.5%	63.3%	27.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	2	59	26	87
	نسبة	.0%	.0%	2.3%	67.8%	29.9%	100.0%

جهة العمل	التكرار	D 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	10	79	30	120
	نسبة	.0%	.8%	8.3%	65.8%	25.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	3	56	28	87
	نسبة	.0%	.0%	3.4%	64.4%	32.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	D 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	13	82	24	120
	نسبة	.0%	.8%	10.8%	68.3%	20.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	1	1	54	31	87
	نسبة	.0%	1.1%	1.1%	62.1%	35.6%	100.0%

جهة العمل	التكرار	D 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	7	81	30	120
	نسبة	.0%	1.7%	5.8%	67.5%	25.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	1	2	55	29	87
	نسبة	.0%	1.1%	2.3%	63.2%	33.3%	100.0%

ملحق رقم (9) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير
طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة

جهة العمل	التكرار	E 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	1	1	22	65	31	120
	نسبة	.8%	.8%	18.3%	54.2%	25.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	6	11	41	27	87
	نسبة	2.3%	6.9%	12.6%	47.1%	31.0%	100.0%

جهة العمل	التكرار	E 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	13	25	64	18	120
	نسبة	.0%	10.8%	20.8%	53.3%	15.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	16	10	46	13	87
	نسبة	2.3%	18.4%	11.5%	52.9%	14.9%	100.0%

جهة العمل	التكرار	E 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	25	72	21	120
	نسبة	.0%	1.7%	20.8%	60.0%	17.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	9	7	43	26	87
	نسبة	2.3%	10.3%	8.0%	49.4%	29.9%	100.0%

جهة العمل	التكرار	E 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	8	26	72	14	120
	نسبة	.0%	6.7%	21.7%	60.0%	11.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	14	7	43	21	87
	نسبة	2.3%	16.1%	8.0%	49.4%	24.1%	100.0%

ملحق رقم (10) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

ضغوط موازنة الوقت

جهة العمل	التكرار	F 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	3	2	69	46	120
	نسبة	.0%	2.5%	1.7%	57.5%	38.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	1	0	8	47	31	87
	نسبة	1.1%	.0%	9.2%	54.0%	35.6%	100.0%

جهة العمل	التكرار	F 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	3	65	52	120
	نسبة	.0%	.0%	2.5%	54.2%	43.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	1	3	4	51	28	87
	نسبة	1.1%	3.4%	4.6%	58.6%	32.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	F 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	2	55	63	120
	نسبة	.0%	.0%	1.7%	45.8%	52.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	1	4	51	31	87
	نسبة	.0%	1.1%	4.6%	58.6%	35.6%	100.0%

جهة العمل	التكرار	F 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	3	8	62	47	120
	نسبة	.0%	2.5%	6.7%	51.7%	39.2%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	1	4	11	44	27	87
	نسبة	1.1%	4.6%	12.6%	50.6%	31.0%	100.0%

ملحق رقم (11) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

الدعاوى القضائية ضد مراجع الحسابات

جهة العمل	التكرار	G 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	15	63	41	120
	نسبة	.0%	.8%	12.5%	52.5%	34.2%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	10	52	25	87
	نسبة	.0%	.0%	11.5%	59.8%	28.7%	100.0%

جهة العمل	التكرار	G 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	1	1	14	76	28	120
	نسبة	.8%	.8%	11.7%	63.3%	23.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	1	51	35	87
	نسبة	.0%	.0%	1.1%	58.6%	40.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	G 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	5	11	73	31	120
	نسبة	.0%	4.2%	9.2%	60.8%	25.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	3	5	48	29	87
	نسبة	2.3%	3.4%	5.7%	55.2%	33.3%	100.0%

جهة العمل	التكرار	G 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	5	16	75	24	120
	نسبة	.0%	4.2%	13.3%	62.5%	20.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	1	5	52	29	87
	نسبة	.0%	1.1%	5.7%	59.8%	33.3%	100.0%

ملحق رقم (12) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير
تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة المنشأة

جهة العمل	التكرار	H 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	2	20	33	53	12	120
	نسبة	1.7%	16.7%	27.5%	44.2%	10.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	3	14	28	28	14	87
	نسبة	3.4%	16.1%	32.2%	32.2%	16.1%	100.0%

جهة العمل	التكرار	H 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	10	37	65	8	120
	نسبة	.0%	8.3%	30.8%	54.2%	6.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	5	25	47	10	87
	نسبة	.0%	5.7%	28.7%	54.0%	11.5%	100.0%

جهة العمل	التكرار	H 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	15	37	59	9	120
	نسبة	.0%	12.5%	30.8%	49.2%	7.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	18	21	42	6	87
	نسبة	.0%	20.7%	24.1%	48.3%	6.9%	100.0%

جهة العمل	التكرار	H 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	1	20	37	55	7	120
	نسبة	.8%	16.7%	30.8%	45.8%	5.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	6	23	45	13	87
	نسبة	.0%	6.9%	26.4%	51.7%	14.9%	100.0%

ملحق رقم (13) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

استخدام برامج المراجعة المهيكلة

جهة العمل	التكرار	I 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	11	90	18	120
	نسبة	.0%	.8%	9.2%	75.0%	15.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	1	4	51	31	87
	نسبة	.0%	1.1%	4.6%	58.6%	35.6%	100.0%

جهة العمل	التكرار	I 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	10	94	15	120
	نسبة	.0%	.8%	8.3%	78.3%	12.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	2	5	51	29	87
	نسبة	.0%	2.3%	5.7%	58.6%	33.3%	100.0%

جهة العمل	التكرار	I 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	6	81	31	120
	نسبة	.0%	1.7%	5.0%	67.5%	25.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	2	4	53	28	87
	نسبة	.0%	2.3%	4.6%	60.9%	32.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	I 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	7	90	22	120
	نسبة	.0%	.8%	5.8%	75.0%	18.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	2	6	52	27	87
	نسبة	.0%	2.3%	6.9%	59.8%	31.0%	100.0%

ملحق رقم (14) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير
نظام الاتصال في مكتب المراجعة

جهة العمل	التكرار	J 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	8	72	40	120
	نسبة	.0%	.0%	6.7%	60.0%	33.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	3	45	39	87
	نسبة	.0%	.0%	3.4%	51.7%	44.8%	100.0%

جهة العمل	التكرار	J 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	7	72	41	120
	نسبة	.0%	.0%	5.8%	60.0%	34.2%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	1	45	41	87
	نسبة	.0%	.0%	1.1%	51.7%	47.1%	100.0%

جهة العمل	التكرار	J 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	6	68	46	120
	نسبة	.0%	.0%	5.0%	56.7%	38.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	0	49	38	87
	نسبة	.0%	.0%	.0%	56.3%	43.7%	100.0%

جهة العمل	التكرار	J 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	6	75	38	120
	نسبة	.0%	.8%	5.0%	62.5%	31.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	4	45	38	87
	نسبة	.0%	.0%	4.6%	51.7%	43.7%	100.0%

ملحق رقم (15) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

حجم المنشأة محل المراجعة

جهة العمل	التكرار	K 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	5	21	73	21	120
	نسبة	.0%	4.2%	17.5%	60.8%	17.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	2	0	2	53	30	87
	نسبة	2.3%	.0%	2.3%	60.9%	34.5%	100.0%

جهة العمل	التكرار	K 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	13	68	37	120
	نسبة	.0%	1.7%	10.8%	56.7%	30.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	6	44	37	87
	نسبة	.0%	.0%	6.9%	50.6%	42.5%	100.0%

جهة العمل	التكرار	K 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	1	8	29	65	17	120
	نسبة	.8%	6.7%	24.2%	54.2%	14.2%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	2	13	44	28	87
	نسبة	.0%	2.3%	14.9%	50.6%	32.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	K 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	1	1	27	63	28	120
	نسبة	.8%	.8%	22.5%	52.5%	23.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	4	15	44	24	87
	نسبة	.0%	4.6%	17.2%	50.6%	27.6%	100.0%

جهة العمل	التكرار	K 5					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	11	13	75	21	120
	نسبة	.0%	9.2%	10.8%	62.5%	17.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	12	52	23	87
	نسبة	.0%	.0%	13.8%	59.8%	26.4%	100.0%

ملحق رقم (16) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

مخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة

جهة العمل	التكرار	L 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	5	4	96	15	120
	نسبة	.0%	4.2%	3.3%	80.0%	12.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	4	56	27	87
	نسبة	.0%	.0%	4.6%	64.4%	31.0%	100.0%

جهة العمل	التكرار	L 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	6	79	33	120
	نسبة	.0%	1.7%	5.0%	65.8%	27.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	1	53	33	87
	نسبة	.0%	.0%	1.1%	60.9%	37.9%	100.0%

جهة العمل	التكرار	L 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	6	22	72	20	120
	نسبة	.0%	5.0%	18.3%	60.0%	16.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	5	52	30	87
	نسبة	.0%	.0%	5.7%	59.8%	34.5%	100.0%

جهة العمل	التكرار	L 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	13	75	31	120
	نسبة	.0%	.8%	10.8%	62.5%	25.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	3	56	28	87
	نسبة	.0%	.0%	3.4%	64.4%	32.2%	100.0%

ملحق رقم (17) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات

جهة العمل	التكرار	M 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	2	2	71	45	120
	نسبة	.0%	1.7%	1.7%	59.2%	37.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	0	33	54	87
	نسبة	.0%	.0%	.0%	37.9%	62.1%	100.0%

جهة العمل	التكرار	M 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	4	78	37	120
	نسبة	.0%	.8%	3.3%	65.0%	30.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	0	40	47	87
	نسبة	.0%	.0%	.0%	46.0%	54.0%	100.0%

جهة العمل	التكرار	M 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	8	28	65	19	120
	نسبة	.0%	6.7%	23.3%	54.2%	15.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	6	10	50	21	87
	نسبة	.0%	6.9%	11.5%	57.5%	24.1%	100.0%

جهة العمل	التكرار	M 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	3	9	82	26	120
	نسبة	.0%	2.5%	7.5%	68.3%	21.7%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	2	3	47	35	87
	نسبة	.0%	2.3%	3.4%	54.0%	40.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	M 5					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	5	11	70	34	120
	نسبة	.0%	4.2%	9.2%	58.3%	28.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	14	39	34	87
	نسبة	.0%	.0%	16.1%	44.8%	39.1%	100.0%

جهة العمل	التكرار	M 6					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	1	6	73	40	120
	نسبة	.0%	.8%	5.0%	60.8%	33.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	6	49	32	87
	نسبة	.0%	.0%	6.9%	56.3%	36.8%	100.0%

ملحق رقم (18) يوضح توزيع إجابات مفردات عينتي الدراسة بشأن متغير

كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة

جهة العمل	التكرار	N 1					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	13	70	37	120
	نسبة	.0%	.0%	10.8%	58.3%	30.8%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	1	50	36	87
	نسبة	.0%	.0%	1.1%	57.5%	41.4%	100.0%

جهة العمل	التكرار	N 2					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	10	76	34	120
	نسبة	.0%	.0%	8.3%	63.3%	28.3%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	0	59	28	87
	نسبة	.0%	.0%	.0%	67.8%	32.2%	100.0%

جهة العمل	التكرار	N 3					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	0	13	80	27	120
	نسبة	.0%	.0%	10.8%	66.7%	22.5%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	1	59	27	87
	نسبة	.0%	.0%	1.1%	67.8%	31.0%	100.0%

جهة العمل	التكرار	N 4					الإجمالي
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	عدد	0	3	21	72	24	120
	نسبة	.0%	2.5%	17.5%	60.0%	20.0%	100.0%
مكاتب المراجعة الخاصة	عدد	0	0	4	53	30	87
	نسبة	.0%	.0%	4.6%	60.9%	34.5%	100.0%